

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

CÁSSIO DE CASSIA

**OS BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS ÀS ENTIDADES DO TERCEIRO
SETOR NO BRASIL**

CURITIBA

2015

CÁSSIO DE CASSIA

**OS BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS ÀS ENTIDADES DO TERCEIRO
SETOR NO BRASIL**

Trabalho de Conclusão do Curso, apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do Título de MBA em Auditoria integral.

Professor/Orientador: Akichide Walter Ogasawara

CURITIBA

2015

RESUMO

Com o aumento das desigualdades, problemas sociais, econômicos e da incapacidade do Estado lidar com estas questões, a população começou a se organizar para suprir essa demanda. Foi assim que surgiu o Terceiro Setor, e então a sociedade passou a ser dividida em três setores, o Estado (primeiro), o Mercado (segundo) e o Terceiro Setor, composto por entidades não governamentais e sem fins lucrativos. O presente trabalho dispõe sobre o Terceiro Setor no Brasil, a legislação brasileira aplicada, os benefícios fiscais concedidos às entidades beneficentes, os Títulos e Certificados concedidos pelo Poder Público. Devido as Fundações e Associações serem atualmente, as principais entidades presentes no Brasil, citaremos suas definições e quais os procedimentos básicos para a sua constituição. Não podemos deixar de falar sobre a sua escrituração contábil, pois elas exigem um padrão específico de registro contábil para que possam produzir prestações de contas compatíveis com sua realidade, a fim de oferecê-las a sociedade civil e ao Estado. Encerraremos o trabalho citando as obrigatoriedades das prestações de contas com os órgãos fiscalizadores.

Palavras-chave: Terceiro Setor; Benefícios Fiscais, Escrituração Contábil e Prestação de Contas.

ABSTRACT

With the increase in inequality and social and economic problems and the state's inability to deal with these issues, the population began to organize to meet this demand. That's how the third sector emerged, and then society became divided in three sectors, the state (first), the market (second) and third sector, composed of non-governmental entities and non-profit. This paper deals with the third sector in Brazil, Brazilian law applied, the tax benefits granted to charities, titles and certificates awarded by the government. Because of Foundations and Associations are currently the main entities present in Brazil, we will quote your settings and what the basic steps for its establishment. We can not stop talking about their bookkeeping because they require a specific pattern of accounting records so that they can produce benefits of compatible accounts with their reality in order to offer them to civil society and the state. We ended the work citing obrigatoriedades of benefits accounts to the regulatory agencies.

Key-words: Third Sector, Tax benefits, bookkeeping and accountability.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2. REVISÃO DA LITERATURA	8
2.1 ORIGEM HISTÓRICA DO TERCEIRO SETOR	8
2.2 DEFINIÇÃO DO TERCEIRO SETOR.....	9
2.3 O TERCEIRO SETOR NO BRASIL.....	14
2.4 O TERCEIRO SETOR E A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA	17
2.4.1 Associação	18
2.4.1.1 Procedimentos para a Constituição de uma Associação.....	19
2.4.2 Fundação	23
2.5 QUALIFICAÇÕES, TÍTULOS E CERTIFICADOS	29
2.5.1 Oscip's	29
2.5.1.1 Entidades que podem se qualificar como Oscip's	30
2.5.1.2 Entidades que não podem se qualificar como Oscip's	31
2.5.1.3 Pedido de Qualificação como Oscip's	31
2.5.2 Organização Social	32
2.5.3 Utilidade Pública Federal - UPF	33
2.5.4 Certificado Beneficente Assistência Social - CEBAS	34
2.5.4.1 Como requerer o CEBAS pela primeira vez	38
2.5.4.2 Como requerer a renovação do CEBAS.....	38
2.5.4.3 Diferença entre Concessão Originária, Tempestiva e Intempestiva	39
2.6 BENEFÍCIOS FISCAIS.....	39
2.6.1 Doações Efetuadas por Pessoa Jurídicas.....	40
2.6.2 Doações Efetuadas a Entidades Cíveis sem fins lucrativos	41
2.6.3 Lei Sarney e Lei Rouanet.....	42
2.6.3.1 Benefícios fiscais instituídos pela Lei Sarney.....	43
2.6.3.2 Lei Rouanet	44

2.6.4 Lei Audiovisual	46
2.6.5 Lei Funcine	47
2.6.6 Lei Estatuto da Criança e do Adolescente.....	48
2.7 ESCRITURAÇÃO E DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	49
2.8 PRESTAÇÃO DE CONTAS	59
2.8.1 Elementos que compõem as prestações de contas	59
2.8.2 Órgãos que exigem prestações de contas	62
3. CONCLUSÃO	67
REFERÊNCIAS.....	68

1 INTRODUÇÃO

A expressão Terceiro Setor, traduzida do inglês *third sector*, foi difundida a partir da década de setenta e tem sido utilizada pelas ciências sociais para se referir às organizações formadas pela sociedade civil, cujo objetivo não é a busca pelo lucro, mas a satisfação de um interesse social.

Dessa forma, o indiscriminado da expressão acabou por tornar o conceito de Terceiro Setor albergue para todos os modelos de entidade que não se enquadrem no conceito dos outros dois setores. Essa ausência de uma definição precisa de Terceiro Setor faz com que sua utilização muitas vezes mais confunda do que explique. Ainda mais se for levado em conta o pensamento predominante, segundo o qual não existe, ainda, no âmbito do sistema normativo brasileiro, uma definição jurídica de Terceiro Setor.

O Terceiro Setor é tradicionalmente entendido como a área dentro da qual se encontram todas as entidades que não fazem parte do Estado e do mercado.

A sociedade civil é dividida em três setores, primeiro, segundo e terceiro. O primeiro setor é formado pelo governo, o segundo setor é formado pelas empresas privadas, e o Terceiro Setor são as associações sem fins lucrativos.

O Terceiro Setor contribui para chegar a locais onde o Estado não conseguiu chegar, fazendo ações solidárias, portanto possui um papel fundamental na sociedade.

Existem várias organizações que fazem parte do Terceiro Setor, como as ONGs (Organizações Não Governamentais) e OSCIPs (Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público). O Terceiro Setor é composto quase que, em sua totalidade, de mão de obra voluntária, pessoas que trabalham e não recebem remuneração para isso.

O Terceiro Setor é mantido com iniciativas privadas e até mesmo incentivos do governo, com repasse de verbas públicas. As Entidades do Terceiro Setor tem como objetivo principal melhorar a qualidade de vida dos necessitados, sejam eles, crianças, adultos, animais, meio ambiente, e etc.

As fundações, associações, Instituições do Terceiro Setor são muitas vezes envolvidas com obras de filantropia. É importante referir que as Empresas que tem responsabilidade social, também podem contribuir para uma sociedade mais equilibrada e justa.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 ORIGEM HISTÓRICA DO TERCEIRO SETOR

Segundo Peter Dobkin Hall (1994), a história americana sempre foi marcada pela filantropia e pelas associações voluntárias. Entretanto, é apenas a partir da década de 50 que as entidades que praticavam a filantropia, tal qual associações voluntárias e fundações, passam a ser devidamente reconhecidas. Um marco importante para o reconhecimento dessas entidades foi a "invenção" do nonprofit sector (Setor Sem Fins Lucrativos). Hall (1994: 21-26) descreve que as fundações estavam na mira do congresso americano, acusadas de concentração de poder e ameaça ao governo democrático. Tempos de guerra fria e ameaça comunista. Tais considerações acabaram por favorecer o investimento em pesquisas, por parte das fundações, sobre as instituições que recebiam benefícios fiscais. O resultado foi o nascimento do nonprofit sector – que se caracterizava por ser voluntário, ter como finalidades ações de caridade, financiadas por doações, e serem sem fins lucrativos – e o estabelecimento das relações entre tal sorte de instituições com os ideais da livre iniciativa, da filantropia e do associativismo da população norte-americana.

Nessa mesma esteira é que o termo "Third Sector" ganhou corpo, no final da década de 70, quando as instituições que tratavam do mesmo filão foram finalmente reconhecidas como um setor coerente da política, economia e vida social da América (Hall, 1994: 26). Miguel Darcy de Oliveira (1999) precisa que o termo foi cunhado por John D. Rockefeller 3rd, em texto de 1978, quando menciona a existência de um sistema de três Setores: governo, mercado e setor privado sem fins lucrativos, invisível até então (Rockefeller, 1993 citado por Oliveira, 1999: 26). Portanto, naquele país o conceito de organizações filantrópicas com isenções fiscais enquanto um setor único e coerente data de pouco menos do que quarenta anos (Hall, 1994: 03).

Assim, apesar das idéias sobre caridade, práticas filantrópicas e algumas formas de associações voluntárias datarem desde o início da colonização norte-americana, a maneira como ela é institucionalmente praticada atualmente é relativamente nova (Hall, 1994: 04).

A tradição norte-americana se organiza em torno da idéia de que a população desempenha papel fundamental no desenvolvimento social, uma vez que

atrai para si funções e responsabilidades, que por sua vez é o que caracteriza o modelo democrático de seu modelo de governo (Putnam, 1993 citado por Fisher & Falconer, 1998: 13). Logo, uma das características marcantes do modelo norte-americano que favorecem seu Terceiro Setor é a participação da sociedade em atrair a cooperação tanto de indivíduos como de grandes corporações, a saber, o associativismo (tocquevilliano). Smulovitz (1997 citado por Fisher & Falconer, 1998) ressalta que o crescimento do Terceiro Setor naquele país não se dá apenas pela forte marca dos valores tradicionais daquela cultura, mas pela confiança dessas organizações em gerar resultados.

Conhecer a origem do termo não é, portanto, um preciosismo na investigação da origem de um nome, mas serve, principalmente, para discernir o contexto na qual ele está imerso. Seguindo essa linha, Leilah Landim é clara quando observa que o "Terceiro Setor tem nacionalidade clara. É de procedência norte-americana, contexto onde associativismo e voluntariado fazem parte de uma cultura política e cívica baseada no individualismo liberal" (Landim, 1999 citado por Montaña, 2002: 53).

2.2 DEFINIÇÃO DO TERCEIRO SETOR

O Terceiro Setor engloba as Entidades sem fins lucrativos, privadas, cuja atuação volta-se a finalidades públicas ou coletivas para a geração do bem comum (FISCHER, 2002, p. 45). Essa terminologia (terceiro setor) é utilizada no âmbito de uma tipologia organizacional que classifica as organizações em três setores, segundo características que lhes são inerentes; assim, o primeiro setor abrange as instituições governamentais (Estado), e o segundo, as empresas privadas com finalidade de lucro (mercado).

O Terceiro Setor abrange um amplo leque de Entidades, e esse termo vem sendo utilizado paralelamente a outras expressões relacionadas, como setor de caridade (charitable sector), setor independente (independent sector), setor voluntário, setor isento de impostos (tax exempt sector), economia social (economie sociale), Organizações Não Governamentais (ONGs), setor sem fins lucrativos (nonprofit sector), organizações filantrópicas, organizações da sociedade civil, entre outras, o que resulta numa multiplicidade de termos presentes na literatura nacional e internacional (SALAMON; ANHEIER, 1992; FALCONER, 1999).

Gustavo Henrique Justino de Oliveira (2005, p. 86) define o Terceiro Setor com as seguintes palavras:

O conjunto de atividades voluntárias, desenvolvidas por organizações privadas não governamentais e sem ânimo de lucro (associações ou fundações), realizadas em prol da sociedade, independentemente dos demais setores (Estado e mercado), embora com eles possa firmar parcerias e deles possa receber investimentos (públicos e privados).

Assim, verifica-se que juntamente com o primeiro e segundo setor existe um terceiro, que movimenta grande quantidade de recursos humanos e econômicos direcionados a auxiliar no desenvolvimento social, compreendendo as sociedades civis sem fins lucrativos, as associações civis e as fundações de direito privado.

José Eduardo Sabo Paes (2010, p. 134) traz a baila a seguinte definição de Terceiro Setor:

Portanto, Terceiro Setor é aquele que não é público e nem privado, no sentido convencional desses termos; porém guarda uma relação simbiótica com ambos, na medida em que ele deriva sua própria identidade da conjugação entre a metodologia deste com as finalidades daquele. Ou seja, o Terceiro Setor é composto por organizações de natureza “privada” (sem objetivo de lucro) dedicadas à consecução de objetivos sociais ou públicos, embora não seja integrante do governo (Administração Estatal).

O Terceiro Setor pode ser definido também, como sendo um setor formado por entidades que não pertence nem ao setor público nem ao privado, e possuem como maior objetivo o atendimento às necessidades da coletividade. Neste sentido (Olak, 2000, p.23) enfatiza que “Ser Terceiro Setor significa participar de um terceiro segmento, além do estado e do mercado”.

De acordo com Hudson (1999, p. 11):

Terceiro Setor consiste em organizações cujos objetivos principais são sociais, em vez de econômicos. A essência do setor engloba instituições de caridade, organizações religiosas, entidades voltadas para as artes, organizações comunitárias, sindicatos, associações profissionais, e outras organizações voluntárias.

Já na concepção de Vilanova (2004) “O Terceiro Setor é um conjunto de organizações privadas que desenvolvem ações que visem a prestação de serviços considerados de interesse público, cujos resultados obtidos se reverterem à própria sociedade”. Fischer (2002, p. 45) definindo o termo, afirma que:

Terceiro Setor é a denominação adotada para o espaço composto por organizações privadas, sem fins lucrativos, cuja atuação é dirigida a finalidades coletivas ou públicas. Sua presença no cenário brasileiro é ampla e diversificada, constituída por organizações não governamentais, fundações de direito privado, entidades de assistência social e de benemerência, entidades religiosas, associações culturais, educacionais, as quais desempenham papéis que não diferem significativamente do padrão conhecido de atuação de organizações análogas em países desenvolvidos. Essas organizações variam em tamanho, grau de formação, volume de recursos, objetivo institucional e forma de atuação.

O modelo trissetorial surge como uma alternativa à dualidade público-privado que, para as economias capitalistas avançadas, tendeu a colocar-se como sinônimo de Estado Versus Mercado; assim, Falconer (1999, p. 34) acrescenta que essa abordagem é criticada por não representar adequadamente toda a natureza do espaço privado. Dessa forma, no modelo trissetorial, as organizações existentes são classificadas em três setores autônomos, mas interdependentes.

Nessa linha, Fernandes (1994, p. 20-21) esclarece que no lugar do pensamento dicotômico, dividido entre interesses particulares e públicos, a ideia de um terceiro setor deriva da abertura de uma alternativa lógica, que pode ser concebida como uma entre as quatro combinações resultantes da conjunção entre o público e o privado: (i) agentes privados para fins privados é igual a mercado; (ii) agentes públicos para fins públicos é igual a Estado; (iii) agentes privados para fins públicos é igual a terceiro setor; (iv) agentes públicos para fins privados é igual a corrupção.

Frente a isso, o terceiro setor pode ser entendido como uma conjunção do primeiro com o segundo setor, pois as entidades que compõem o terceiro setor possuem características tanto do Estado quanto do mercado.

Ressalva-se, entretanto, que apesar dessa conjunção e da interdependência dos setores, na concepção de Drucker (2003, p. 167-168), as organizações do terceiro setor constituem uma contracultura, pois possuem valores e culturas distintos tanto do Estado quanto do mercado. Essas entidades desempenham uma função social comum que é provocar transformação nos seres humanos e na sociedade, embora cada uma delas tenha sua própria missão.

Falou-se da diversidade de instituições que compõem esse terceiro setor; quais seriam então os seus principais componentes? Com base em Fernandes (1994), Falconer (1999) e Fischer (2002), torna-se possível identificar os seguintes atores:

- entidades tradicionais religiosas e laicas;

- entidades paraestatais;
- organizações não governamentais;
- entidades associativas;
- entidades de iniciativa empresarial;
- empreendimento de serviços no terceiro setor;

Na esfera das entidades tradicionais religiosas e laicas, encontram-se as igrejas, abrangendo-se aqui não só a estrutura formal ou templos de culto, mas também todas aquelas entidades sem fins lucrativos, criadas e mantidas pelas igrejas, como hospitais, universidades, entre outras. A Igreja Católica teve um papel importante na formação do terceiro setor e, segundo Falconer (1999, p. 95), diversos autores consideram as Santas Casas de Misericórdia como as primeiras entidades do terceiro fundadas no Brasil, como, por exemplo, a Santa Casa de Santos, em 1543. No entanto, outras religiões também passaram a integrar esse crescimento do terceiro setor.

As entidades paraestatais ficam em um terreno nebuloso entre os três setores, seria o caso, por exemplo, dos partidos políticos e sindicatos. Tanto que autores como Fernandes (1994) e Falconer (1999) não as consideram como parte do terceiro setor por não atenderem aos requisitos de independência do governo e autonomia de gestão. Entretanto, Fischer (2002, p. 48) ressalta que esse modelo paraestatal ainda é representado por importantes organizações sindicais do terceiro setor, principalmente no que concerne ao maior grau de autonomia.

Segundo Landim (1993, p. 33), a expressão organização não governamental (ONG) começou a ser usada em meados da década de 80. Essas entidades são herdeiras dos movimentos sociais e suas formas de atuação predominantes; de acordo com Falconer (1999, p. 97), são: a defesa dos direitos humanos e as atividades mais bem descritas pelo termo inglês *advocacy*, que significaria mobilização popular, articulação política, conscientização e disseminação de informação. O autor também destaca os acontecimentos mais importantes nesse contexto: a campanha das Diretas já, por eleições presidenciais diretas em 1984; a campanha pelo impeachment do presidente Collor; a campanha do Betinho, denominada “Ação da cidadania contra a fome, miséria e pela vida”; o movimento Viva Rio, entre outros.

Sobre as entidades associativas, Fischer (2002, p. 49) destaca aquelas que seriam herdeiras naturais dos movimentos sociais e parceiras das ONGs, como as associações dos moradores de bairro, e outras que se caracterizam por atuarem em benefício de associados agregados ou por apoiarem uma causa comum.

O campo das entidades de iniciativa empresarial é constituído, principalmente, por fundações empresariais e pela filantropia individual dos empresários.

O último componente aqui abordado refere-se aos empreendimentos de serviços no Terceiro Setor, sendo destacado, por Falconer (1999, p. 99-101), como um segmento que, embora pequeno, tem tido grande impacto na sociedade. Nesse contexto encontra-se o fenômeno de comercialização que ocorre em clubes de futebol, instituições culturais e nos campos da saúde e educação.

Observa-se que definir os limites dos setores não é uma tarefa fácil, mas muitas vezes necessária. Por exemplo, pesquisas (IBGE, IPEA, 2008; LANDIM; BERES, 1999) voltadas a obter estimativas sobre as dimensões do terceiro setor no Brasil utilizam a definição estrutural/operacional proposta por Salamon e Anheier (1992) para definir as organizações, que compõem o terceiro setor.

De acordo com a definição destes últimos autores (1992), o terceiro setor é composto por organizações: (i) privadas: que não pertencem ao Estado; (ii) formais: que possuem algum grau de institucionalização; (iii) autônomas: que realizam sua própria gestão, não sendo controlada externamente; (iv) não distribuidoras de lucros: que não distribuem, sob nenhuma forma, o superávit aos dirigentes, investidores ou empregados; e (v) voluntários: que envolvem algum tipo de participação voluntária, seja pelo uso do trabalho voluntário (não remunerado) ou por serem expressão da vontade do empreendedor (não compulsórias). Através desses cinco atributos Salamon e Anheier (1992) apresentam uma definição estrutural/operacional para o Terceiro Setor que, segundo Falconer (1999, p. 42-52), é amplamente aceita e utilizada como referência nos cenários nacional e internacional.

Utilizando esses cinco critérios para delimitar as organizações que seriam consideradas na pesquisa, o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística e o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IBGE: IPEA, 2008) identificaram em 2005, 338.162 fundações privadas e associações sem fins lucrativos oficialmente constituídas no Brasil, que representavam 5,6% do total das entidades públicas e privadas de todo o país.

2.3 O TERCEIRO SETOR NO BRASIL

No Brasil, assim como em outros países, ocorre o crescimento do Terceiro Setor que, por sua vez, coexiste com dois outros setores: Primeiro Setor, representado pelo governo, cumprindo esta uma função administrativa dos bens públicos, correspondendo assim às ações do Estado com fins públicos, tanto no âmbito municipal, estadual como federal, e o Segundo Setor, representado pelo mercado, ocupado pelas empresas privadas com fins lucrativos.

Quanto a questão conceitual do Terceiro Setor, não há um consenso por parte daqueles que pesquisam o assunto, havendo assim diversas definições. Segundo FERNANDES (1994, p.21), um estudioso do tema, o conceito denota:

um conjunto de organizações e iniciativas privadas que visam à produção de bens e serviços públicos. Este é o sentido positivo da expressão. “Bens e serviços públicos”, nesse caso implicam uma dupla qualificação: não geram lucros e respondem a necessidades coletivas.

Para ROTHGIESSER (2002, p.2), Terceiro Setor seriam:

Iniciativas privadas que não visam lucros, iniciativas na esfera pública que não são feitas pelo Estado. São cidadãos participando de modo espontâneo e voluntário, em ações que visam ao interesse comum.” O conceito mais aceito atualmente, segundo GONÇALVES (1999, p.2), é o de que se trata de uma esfera de atuação pública, não estatal, formada a partir de iniciativas voluntárias, sem fins lucrativos, no sentido comum.

Nas palavras de Cardoso (2005):

O Terceiro Setor descreve um espaço de participação e experimentação de novos modelos de pensar e agir sobre a realidade social. Sua afirmação tem o grande mérito de romper com a dicotomia entre o público e o privado, na qual o público era o sinônimo de estatal e o privado, de empresarial.

Nesse mesmo contexto, a opinião de Resende (2003, p. 20) é a seguinte:

Terceiro Setor é aquele que congrega as organizações que, embora quase sempre prestem serviços públicos, produzam ou comercializem bens e serviços, não estatais, nem visam lucro financeiro para os associados ou administradores com os empreendimentos efetivados, estando incluídas aqui, portanto, as associações e fundações.

OLIVEIRA (2006, p. 104), por exemplo, considera que no Brasil, o Terceiro Setor pode ser concebido como:

O conjunto de atividades voluntárias, desenvolvidas por organizações privadas não governamentais e sem ânimo de lucro (associações ou fundações), realizadas em prol da sociedade, independentemente dos demais setores (estado e mercado), embora com eles possa firmar parcerias e deles possam receber investimentos (públicos e privados).

Do exposto, há algo em comum entre o Terceiro Setor e o Estado: ambos devem cumprir uma função eminentemente coletiva. Agrupam-se uma grande variedade de instituições no Terceiro Setor: Organizações Não Governamentais, Fundações e Institutos Empresariais, Associações Comunitárias, Entidades Assistenciais e Filantrópicas, assim como várias outras instituições sem fins lucrativos.

Originaram-se da participação das entidades sem fins lucrativos no Brasil, que é datada no final do século XIX. Pode-se até mesmo citar o exemplo das Santas Casas que remontam mais atrás, na segunda metade do século XVI, e trás consigo uma tradição da presença das igrejas cristãs que direta ou indiretamente atuavam prestando assistência à comunidade. Toma-se como destaque a Igreja Católica, que com suporte do Estado, era responsável pela maior parte das entidades que prestavam algum tipo de assistência às comunidades mais necessitadas, que ficavam às margens das políticas sociais básicas de saúde e educação. A atuação das Igrejas, concomitante com o Estado, durou todo o período colonial, até início do século XIX. (RELATÓRIO GESET, 2001; p.6-7)

Já no século XX, surgem outras religiões, que juntamente com a Igreja Católica, passam a atuar no campo da caridade com fins filantrópicos associadas ao Estado. Mas, no período republicano, a relação Igreja e Estado mudou, uma vez que antes esses dois objetivavam o atendimento e a assistência das questões sociais. Nessa nova fase, passam a atuar outras religiões, utilizando-se das mesmas práticas da Igreja Católica, beneficiando-se também, de parcerias com fins filantrópicos junto ao Estado. (RELATÓRIO GESET, 2001; p. 6)

Além da introdução de novas instituições atuando em setores que até então tinham a atuação de atores tradicionais, um outro fator que colaborou para essa mudança de relacionamento entre a Igreja e o Estado foi a modernização natural da própria sociedade, fruto da industrialização e urbanização da época, fazendo com

que aumentasse a complexidade dos problemas sociais. Dentro desse contexto, começam a aparecer na década de 30 várias entidades da sociedade civil, na maioria também atreladas ao Estado. O Estado Novo deu continuidade ao processo de criação de organizações de finalidade pública. Ainda nesse período, cresce o número de entidades atuando no Terceiro Setor, cuja representatividade já não era tão definida, ou seja, não se tratava mais só de Igrejas e Estado, mas também, de entidades não governamentais, sem fins lucrativos e de finalidade pública. (RELATÓRIO GESET, 2001; p. 6-7)

Uma sociedade tradicionalmente hierarquizada e desigual se acentua nas décadas de 70 e 80. Começam a surgir movimentos sociais, opondo-se especialmente às práticas autoritárias do regime militar desse período, assim como reivindicando direitos sociais.

Vale destacar a Constituição de 1988, que num amplo processo de mobilização social, promoveu melhorias no que diz respeito ao aumento dos direitos de cidadania política e princípios da descentralização na promoção de políticas sociais. Adicionalmente, houve muitas pressões dos movimentos populares, através dos chamados “lobbies populares” no congresso, a fim de que emendas populares fossem aprovadas. É inegável que a Nova Constituição representou um avanço no que diz respeito a política social no Brasil. (TEIXEIRA, 2000; p.31)

Constata-se nas últimas décadas um crescimento quantitativo e qualitativo do Terceiro Setor como um todo, em especial das ONGs (Organizações-Não-Governamentais). Com a consolidação democrática, através das pluralidades partidárias, formação de sindicatos e fortalecimentos de movimentos sociais urbanos e rurais, abre-se espaço para uma atuação mais efetiva das ONGs[1].

Em virtude da atuação ineficiente do Estado, em especial na área social, o Terceiro Setor vem crescendo e se expandindo em várias áreas, objetivando atender a demanda por serviços sociais, requisitados por uma quantidade expressiva da população menos favorecida, em vários sentidos, de que o Estado e os agentes econômicos não têm interesses ou não são capazes de provê-la. Seu crescimento vem em virtude, também, de práticas cada vez mais efetivas de políticas neoliberal do capitalismo global, produzindo instabilidade econômica, política e social, principalmente nos países do terceiro mundo. (GONÇALVES, 2002)

Adicionalmente, esse setor tem como premissa básica, a eqüidade e a justiça social com as instituições democráticas. A Campanha “Ação Contra a Fome, a Miséria e pela Vida”, foi um marco pela sua abrangência e poder de mobilização, dirigida pelo sociólogo Herbert de Sousa, o Betinho, citado por BAVA (2000, p.55), que coloca nos seguintes termos:

Vamos sonhar, pensar e praticar a democracia, cada um fazendo a sua parte, tomando iniciativa, pondo a sua própria capacidade a serviço de todos e, tomando a iniciativa, pondo a sua própria capacidade a serviço de todos e, com isso, exercendo o direito e o dever de cidadania.

Até mesmo o Segundo Setor, que funciona com uma lógica diferente, na qual visa o lucro, já a partir da década de 90, encabeça e dirige recursos para programas e projetos sociais, especialmente, através de suas fundações e institutos, sendo assim mais uma opção de recursos para a área do Terceiro Setor.

Dado que, tanto o Estado quanto o mercado não conseguem responder aos desafios do desenvolvimento com eqüidade, Oliveira citado por FERNANDES (1994, p.12), coloca que:

A participação dos cidadãos é essencial para consolidar a democracia e uma sociedade civil dinâmica é o melhor instrumento de que dispomos para reverter o quadro de pobreza, violência e exclusão social que ameaça os fundamentos de nossa vida em comum.

2.4 O TERCEIRO SETOR E A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

No Brasil, as entidades conhecidas como ONGs, caracterizadas como sem fins lucrativos, são constituídas sob a forma jurídica de associações e de fundações privadas. Porém, habitualmente, são identificadas como ONG, OSCIP, OS, Instituto, Instituição etc.

ONG é uma tradução de *non-governmental organizations (NGO)*, expressão muito difundida no Brasil e utilizada, de uma forma geral, para identificar tanto associações como fundações sem fins lucrativos. Instituto, Instituição, por sua vez, é parte integrante do nome da associação ou fundação. Em geral é utilizado para identificar entidades dedicadas ao ensino e à pesquisa.

As designações OSCIP e O.S., porém são qualificações que as associações e fundações podem receber, uma vez preenchidos os requisitos legais, assim como

ocorre com as titulações de Utilidade Pública Municipal (UPM), Estadual (UPE) e Federal (UPF) e o Certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS).

Portanto, associações e fundações são os dois modelos possíveis, de acordo com o Código Civil brasileiro, de constituição de pessoas jurídicas integrantes do Terceiro Setor, que podem também receber títulos de OSCIP, OS, UPM, UPE, UPF e CEBAS

2.4.1 Associação

O Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, define associações como a:

união de pessoas que se organizam para fins não econômicos” (art. 53).

Em Olak e Nascimento (2006, p. 13), Associações são:

Organizações baseadas em contratos estabelecidos livremente entre os indivíduos para exercerem atividades comuns ou defenderem interesses comuns ou mútuos. Estão voltadas para seus membros, compreendendo uma grande variedade de objetivos e atividades, tais como recreativas, esportivas, culturais, artísticas, comunitárias e profissionais.

Nas palavras de Zanluca (2006, p. 19):

Associações são pessoas jurídicas formadas pela união de pessoas que se organizam para a realização de atividades não econômicas, ou seja, sem finalidades lucrativas. Nessas entidades, o fator preponderante são as pessoas que as compõem.

É importante ressaltar que, embora os fins da associação não sejam de ordem econômica, ela não está proibida de realizar atividades geradoras de receita. Para tanto, a associação precisa prever expressamente em seu estatuto a possibilidade de realizar estas atividades, bem como reverter integralmente o produto gerado na consecução do objetivo social da associação.

Assim, associação é toda união de pessoas, promovida com um fim determinado, seja de ordem beneficente, literária, científica, artística, recreativa, desportiva ou política, entre outras, que não tenha finalidade lucrativa. Sua finalidade pode ser altruística, como uma associação beneficente que atende a uma

comunidade sem restrições qualificadas, ou não altruística, no sentido de que se restringe a um grupo seletivo e homogêneo de associados.

A constituição de uma associação ocorre por meio do registro de seu Estatuto Social, um conjunto de cláusulas contratuais que prevê os direitos e os deveres da associação e de seus associados (artigos nº 45 e nº 53, parágrafo único do código civil).

Para que a associação adquira existência formal perante a lei (que chamamos de personalidade jurídica), é necessário o registro de seu Estatuto Social e de sua Ata de Constituição no Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas. A partir do registro, a associação adquire plena capacidade de direito, ou seja, ela passa a ter personalidade jurídica e, portanto, a capacidade para contratar, empregar etc., tornando-se um ator social sujeito de direitos e obrigações.

Estes documentos são os necessários para a simples existência da associação, no entanto, para o exercício de suas atividades, a associação necessitará de diversos outros, como o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), que corresponde ao CPF da pessoa física; cadastros municipais; estaduais e federais, que podem, inclusive, possibilitar à associação a solicitação de benefícios, como a isenção de alguns impostos.

2.4.1.1 Procedimentos para a constituição de uma associação

O artigo nº 53 do Código Civil traz a definição legal de associação dizendo: “constituem as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos”.

A constituição de uma associação diferencia-se da de uma fundação, essencialmente, em dois aspectos. Primeiramente, não existe controle estatal prévio dos seus atos constitutivos (ata de criação e estatuto). O segundo aspecto diz respeito ao uso de uma ata de criação em vez de uma escritura pública, portanto um documento elaborado pelos próprios associados e não por um tabelião.

Os associados deverão reunir-se em assembleia para a criação da associação, onde colocará em votação uma proposta de estatuto, elegerão os membros que irão compor o primeiro mandato dos seus órgãos internos (diretoria, conselho fiscal entre outros órgãos, conforme o estatuto aprovado dispuser), bem como a definição de sua sede provisória ou definitiva.

Ata de criação da associação

Feita a assembleia, deverá ser elaborada a ata de criação da associação, na qual constará:

- explicitamente, a informação de se tratar de uma ata de criação com a denominação da associação;
- nome e CPF de cada associado fundador;
- a pauta da reunião (criação da associação, aprovação do estatuto, definição da sede e eleição dos membros dos órgãos internos da associação).

A ata deverá ser assinada por todos os associados fundadores ou acompanhada por uma lista de presença que contenha a identificação dos presentes.

Estatuto da associação

O estatuto deverá conter, no mínimo, os seguintes requisitos legais, conforme artigos nº 46 e nº 54 do Código Civil, combinados com o art. 120 da Lei nº 6015/73:

- a denominação, os fins, a sede, o tempo de duração e o fundo social, quando houver;
- o nome e a individualização dos instituidores e dos diretores (é preferível que esse item seja contemplado na ata de criação e não no estatuto, como já foi comentado);
- o modo por que se administra e representa, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente;
- se o estatuto é reformável no tocante à administração, e de que modo;
- se os membros respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais;
- as condições de extinção da pessoa jurídica e o destino do seu patrimônio, nesse caso;
- os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados;
- os direitos e deveres dos associados;
- as fontes de recursos para a sua manutenção;

- o modo de constituição e funcionamento dos órgãos deliberativos e administrativos;
- as condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução.

Se o estatuto não contemplar os itens *a, g, h, i, j* e *k*, será considerado nulo, para todos os efeitos legais, conforme dispõe o artigo nº 54 do Código Civil. Apesar de não ser uma exigência legal de forma explícita, é importante que o estatuto informe se a associação terá atuação restrita ou poderá atuar em todo território nacional.

O estatuto elaborado para ser levado o registro, precisa estar assinado pelo presidente da associação e por um advogado, que fará constar o número de seu registro na Ordem dos Advogados do Brasil - OAB.

Registro civil da ata de criação e do estatuto da associação

Elaborados a ata e o estatuto nos moldes descritos anteriormente, deverão ser levados a registro no cartório de registro de pessoas jurídicas. Quanto à localização do cartório competente, vale a mesma regra do registro das fundações, ou seja, o cartório da comarca ou circunscrição judiciária em que a associação está sediada e desenvolve suas atividades; sendo em mais de uma, registrar em todas.

O registro no cartório far-se-á mediante apresentação de, no mínimo, duas vias da ata de criação e duas do estatuto, acompanhadas de petição do representante legal da associação. O oficial do cartório lança, nas vias, a competente certidão do registro, com o respectivo número de ordem, livro e folha. Uma via ficará arquivada no cartório e a outra, ou as demais, será entregue ao representante da associação, rubricando o oficial as folhas em que estiverem impressos a ata e o estatuto.

Síntese das rotinas para constituição de uma associação

- Convocar os associados fundadores para a Assembléia Geral de constituição da associação, com, pelo menos, a seguinte pauta:
- aprovação do estatuto;
- eleição dos membros dos órgãos internos (diretoria, conselho fiscal, etc.);

- definição da sede provisória ou definitiva;
- preparar a proposta do estatuto a ser apresentado na assembleia;
- reunir a assembléia na data definida na convocação e deliberar toda a pauta;
- elaborar a ata de criação da associação em, pelo menos, duas vias (na forma já descrita acima);
- preparar duas vias de inteiro teor do estatuto aprovado na assembleia (com todos os requisitos já descritos acima), que deve estar assinado pelo presidente e por um advogado, fazendo constar o seu número de inscrição na OAB;
- fazer uma relação com identificação da nacionalidade, profissão, número do RG e do CPF e endereço residencial de todos os associados fundadores e membros dos órgãos internos;
- elaborar um requerimento ou petição, assinado pelo presidente da associação, ao oficial do cartório de registro civil das pessoas jurídicas da comarca ou circunscrição onde a associação irá desenvolver suas atividades, solicitando o registro dos atos constitutivos (ata e estatuto). O requerimento deverá estar acompanhado de duas vias da ata de criação, do estatuto e da relação dos fundadores e membros dos órgãos internos;
- o oficial lançará, nas vias, a competente certidão do registro, com o respectivo número de ordem, livro e folha. Uma via ficará arquivada no cartório e a outra, ou as demais, será entregue ao representante da associação, rubricando o oficial as folhas em que estiverem impressos a ata e o estatuto.

Concluída a fase anteriormente descrita, a associação está dotada de personalidade jurídica. No entanto, para o desenvolvimento efetivo de suas atividades, a entidade deverá cadastrar-se no Ministério da Fazenda e atendera outras obrigações exigidas para cada área de atuação da associação.

2.4.2 Fundação

Szazi (2003, p. 37) define fundação como “um patrimônio destinado a servir, sem intuito de lucro, a uma causa de interesse público determinada, que adquire personificação jurídica por iniciativa de seu instituidor”.

Já a fundação, segundo Nunes (1990:102), é uma instituição autônoma, criada por liberalidade privada ou pelo Estado, por meio de escritura pública ou testamento, com personalidade jurídica, patrimônio próprio especificado e fim altruístico, beneficente ou de necessidade, interesse ou utilidade pública ou social, administrada segundo determinações de seus fundadores.

Nas Palavras de José Eduardo Sabo Paes (2010, p.202): “Fundação é, na verdade, um instrumento pelo qual pode o ser humano, como pessoa física ou jurídica, transmitir a sociedade atual e às sucessivas gerações seus ideais e convicções, e seguir atuando como vivo, depois de morto”.

Caio Mário da Silva Pereira (PEREIRA, p. 303 apud FERREIRA, 2004). assim conceituou a pessoa jurídica denominada Fundação:

É a atribuição de personalidade jurídica a um patrimônio, que a vontade humana destina a uma finalidade social. É um pecúlio, ou um acervo de bens, que recebe da ordem legal a faculdade de agir no mundo jurídico, e realizar as finalidades a que visou o seu instituidor.

Entende Gustavo Saad Diniz (2003, p. 70) que fundação privada: “é a organização com patrimônio afetado por uma finalidade específica determinada pelo instituidor, com personalidade jurídica atribuída por lei”.

Assim, as fundações formam-se pela constituição de um patrimônio dotado de personalidade jurídica destinada a cumprir uma finalidade social, segundo a vontade de seus instituidores. Diferentemente das associações, nas quais o núcleo central é o indivíduo, nas fundações o núcleo central é o patrimônio.

As fundações podem ser constituídas por indivíduos, por empresas ou pelo poder público. Neste último caso, temos as fundações públicas. É importante que exista uma declaração de vontade clara do fundador para a constituição da fundação, especificando os bens destinados a formar seu patrimônio e os seus fins. Essa declaração de vontade pode expressar-se, inclusive, por meio de testamento. Deve-se ressaltar que o patrimônio precisa ser suficiente para garantir que a fundação cumpra suas finalidades. Se insuficiente, os bens destinados serão

incorporados a outra fundação que se proponha a fins idênticos, isso se o fundador não dispuser de modo diferente.

O novo Código Civil determinou restrições às atividades de uma fundação. Pela lei, as fundações só podem ter fins religiosos, morais, culturais ou de assistência. Em geral, as fundações são administradas pelo Conselho Curador (que decide em linhas gerais quanto à forma de atuação da fundação), Conselho Administrativo ou Diretoria (órgão executor) e Conselho Fiscal (que realiza o acompanhamento das contas da fundação).

Assim como as associações, as fundações são regidas por Estatutos, que se elaboram segundo as regras legais. O registro da fundação depende de autorização do Ministério Público para escritura definitiva em Tabelião de Notas e posterior registro no Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas. Esta avaliação prévia pelo Ministério Público só é dispensada nos casos em que a fundação for instituída por testamento. Durante toda a existência da fundação, que em regra se dá por tempo indeterminado, suas atividades estarão sujeitas ao controle minucioso do Estado, por meio do Ministério Público.

Estes são apenas os primeiros passos para a criação e existência legal da fundação. Em seguida, deve ela obter também o CNPJ, o registro municipal e outros registros específicos de acordo com sua área de atuação.

Procedimentos para a constituição de uma fundação

O ato constitutivo de uma fundação pode ser uma escritura pública de instituição (normalmente) ou um testamento (raramente).

A escritura pública é um ato unilateral de vontade, lavrado em cartório de notas por um tabelião, portanto dotado de fé pública. Combinados os artigos nº 62 e nº 215, parágrafo único do Código Civil brasileiro, podemos afirmar que são requisitos essenciais da escritura pública:

- data e lugar de sua realização;
- reconhecimento da identidade e capacidade das partes e de quantos hajam comparecido ao ato, por si, como representantes, intervenientes ou testemunhas;
- nome, nacionalidade, estado civil, profissão, domicílio e residência
- das partes e demais comparecentes, com indicação, quando necessário, do

- regime de bens do casamento, nome do outro cônjuge e filiação;
- manifestação clara da vontade das partes e dos intervenientes;
- dotação especial de bens livres, ou seja, legalmente disponíveis ou desonerados;
- fim a que se destina a fundação;
- referência ao cumprimento das exigências legais e fiscais inerentes à legitimidade do ato;
- declaração de ter sido lida na presença das partes e demais comparecentes, ou de que todos a leram;
- assinatura das partes e dos demais comparecentes, bem como a do
- tabelião ou de seu substituto legal, encerrando o ato.

Ainda na escritura pública, o instituidor poderá, opcionalmente, declarar a forma de administrar a fundação e a nomeação dos membros dos seus órgãos internos (conselho curador, conselho fiscal, diretoria executiva, entre outros), com identificação e qualificação completa. Essa nomeação, apesar de não ser obrigatória, é bastante usual e recomendável.

A fundação poderá ser instituída por pessoa física ou jurídica, sem limite para o número de instituidores. Sendo a instituidora pessoa jurídica, deve comparecer o seu representante legal, devidamente comprovado.

A lavratura da escritura pública de constituição da fundação em cartório de notas, bem como o registro desta em cartório de registro de pessoas jurídicas dependem, em algumas unidades da federação, de autorização do Ministério Público. É o caso do Distrito Federal que, no artigo nº 216 do Provimento Geral da Corregedoria de Justiça, determina-se que qualquer ato relativo às fundações de direito privado deve ter, obrigatoriamente, a intervenção do Ministério Público. Na maioria dos Estados e no Distrito Federal, existe uma promotoria de justiça especializada no acompanhamento e fiscalização das fundações de direito privado.

O testamento é outro instrumento legal por meio do qual se cria uma fundação. Nesse caso, a pessoa jurídica é criada em razão da morte do instituidor, sendo o testamento uma forma muito rara. Cabe esclarecer apenas que não existe forma especial de testamento para se criar uma fundação, podendo o testamento ser público, ou particular. A capacidade do testador, a forma e os requisitos de cada tipo

de testamento, além de outras observações legais, são tratadas nos artigos nº 1.857 a nº 1.885 do Código Civil.

O estatuto fundacional

Lavrada a escritura pública de constituição da fundação em cartório de notas e levada a registro em cartório de registro de pessoas jurídicas, está constituída a fundação, mas ainda não está dotada de personificação que lhe autorize funcionar regularmente. Isso só acontecerá com o registro do seu estatuto no cartório de registro de pessoas jurídicas. Após o registro da escritura pública, o instituidor, ou quem ele indicar, deverá elaborar o seu estatuto no prazo de 180 (cento e oitenta) dias. Passado esse prazo, caberá ao Ministério Público a incumbência da elaboração do estatuto fundacional.

O instituidor ou quem ele indicar deverá elaborar o estatuto e submetê-lo à aprovação do Ministério Público do local de sua sede, para aprovação e autorização do seu registro no cartório de registro de pessoas jurídicas.

O estatuto deverá conter, no mínimo, os seguintes requisitos legais, conforme artigo nº 46 do Código Civil, combinado com o artigo nº 120 da Lei nº 6.015/73:

- a denominação, os fins (os mesmos da escritura), a sede, o tempo de duração e o fundo social, quando houver;
- o nome e a individualização dos instituidores e dos diretores (é preferível que esse item seja contemplado na escritura, e não no estatuto, como já foi comentado);
- o modo por que se administra e representa, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente;
- se o estatuto é reformável no tocante à administração e de que modo;
- se os membros respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais;
- as condições de extinção da pessoa jurídica e o destino do seu patrimônio, nesse caso.

Além desses requisitos explícitos na legislação pátria, outros requisitos, apesar de não estarem contemplados explicitamente em lei, são essenciais, como:

- se a fundação terá atuação em outras unidades da federação e de que forma, se for o caso;
- as fontes de recursos para seu funcionamento e manutenção;
- o modo de constituição e funcionamento dos órgãos internos;
- as condições para a alteração de disposições estatutárias;
- a previsão de acompanhamento do Ministério Público, como a participação nas reuniões de seus órgãos internos, prestações de contas, na autorização do registro de suas deliberações, entre outras, de acordo com instruções específicas do Ministério Público.

Esse último requisito é decorrente da competência legal do Ministério Público de velar pelas fundações. A doutrina, acertadamente, interpreta o termo velar de forma extensiva, podendo o Ministério Público ter uma atuação bastante efetiva, indo da sua instituição até a sua extinção.

Na análise da proposta de estatuto, o Ministério Público poderá requerer alterações, que poderão ser aceitas ou não. No caso de discordar das alterações requeridas, o instituidor poderá entrar com ação judicial, visando manter a redação original do estatuto, conforme a parte final do artigo nº 65 do Código Civil. No entanto, é preferível que tudo se resolva sem a necessidade da intervenção do Poder Judiciário, por meio de acordo entre as partes.

Registro civil da escritura pública de instituição e do estatuto da fundação

De posse da autorização do Ministério Público, o instituidor ou quem ele designar levará a escritura e o estatuto para registro a um cartório de registro de pessoas jurídicas. Ocorre que a legislação pátria não definiu a competência territorial de qual cartório deverá efetivar o registro. Embora exista essa lacuna em nossa legislação, entende-se que o registro deverá ser feito no cartório da comarca ou da circunscrição judiciária onde a fundação está sediada e desenvolve suas atividades. Esse entendimento é adotado no Estado de Pernambuco, onde a Corregedoria-Geral de Justiça, acolhendo manifestações do Ministério Público local, por meio do Centro de Apoio Operacional das Promotorias de Fundações e Entidades Assistenciais, expediu a Instrução Normativa nº 4/98, determinando o registro das fundações e associações no cartório competente do local onde venham a exercer

suas atividades; sendo mais de um local de estabelecimento, os registros devem ser efetivados em cada um deles.

Como já abordado no capítulo precedente, o registro no cartório far-se-á mediante apresentação de, no mínimo, duas vias da escritura e duas do estatuto, acompanhadas de petição do representante legal da fundação, lançando o oficial, nas vias, a competente certidão do registro, com o respectivo número de ordem, livro e folha. Uma via ficará arquivada no cartório e a outra, ou as demais, será entregue ao representante da fundação, rubricando o oficial as folhas em que estiverem impressos a escritura e o estatuto.

Síntese das rotinas para constituição de uma fundação

- Procurar o Ministério Público da unidade da federação onde se quer instituir a fundação e buscar orientação. A grande maioria dos estados e o Distrito Federal já possuem promotorias especializadas que fornecem modelos de escritura pública de instituição e do estatuto;
- elaborar minutas da escritura e do estatuto e entregar diretamente na promotoria especializada, por meio de ofício ou petição, em duas vias para protocolo;
- aguardar a manifestação do Ministério Público para dar seguimento;
- havendo solicitação de alterações, providenciá-las e devolver nova(s) minuta(s);
- o Ministério Público irá autorizar, primeiro, a lavratura da escritura. Assim que isso acontecer, o interessado deverá levar a minuta aprovada juntamente com o ato de autorização ao cartório de notas para a lavratura de, pelo menos, duas vias;
- lavrada a escritura, devolvê-la ao Ministério Público, que irá autorizar o registro da escritura e do estatuto;
- de posse do ato de autorização do registro, procurar o cartório de registro de pessoas jurídicas da comarca ou circunscrição em que a fundação irá desenvolver suas atividades e firmar sede para providenciar o registro da escritura e do estatuto;
- o registro no cartório far-se-á mediante apresentação de, no mínimo, duas

vias da escritura e duas do estatuto, anexos ao ato do Ministério Público que houver autorizado o registro, acompanhados de petição do representante legal da fundação. O oficial lançará, nas vias, a competente certidão do registro, com o respectivo número de ordem, livro e folha. Uma via ficará arquivada no cartório e a outra, ou as demais, será entregue ao representante da fundação, rubricando o oficial as folhas em que estiverem impressos a escritura e o estatuto;

- devolver uma via da escritura e outra do estatuto para o Ministério Público. Caso tenha registrado apenas duas vias de cada documento, poderão ser apresentadas cópias autenticadas.

Concluída a fase anteriormente descrita, a fundação está dotada de personalidade jurídica. No entanto, para o desenvolvimento efetivo de suas atividades, a entidade deverá cadastrar-se no Ministério da Fazenda e atender a outras obrigações exigidas para cada área de atuação da fundação.

2.5 QUALIFICAÇÕES, TÍTULOS E CERTIFICADOS CONCEDIDOS PELO PODER PÚBLICO

Os entes que compõem o Terceiro Setor podem receber uma série de certificados, títulos e qualificações do Poder Público.

Estes títulos, registros, certificados e qualificações de âmbito federal são: qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP); qualificação como Organização Social (OS); Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS); Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS); e Título de Utilidade Pública Federal (UPF).

Nos âmbitos municipal e estadual também são expedidos Títulos de Utilidade Pública. Cada município e estado possui legislação própria que regulamenta a concessão de tais títulos.

2.5.1 Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP

A “Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP” foi disciplinada pela Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999. Essa lei, de forma inovadora, estabeleceu uma nova regulamentação jurídica das pessoas de direito

privado sem fins lucrativos, que integram o denominado “Terceiro Setor”, ao conferir-lhes a possibilidade de serem qualificadas, pelo Poder Público, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público-OSCIPs, e poderem com ele relacionar-se por meio de parceria.

Essa lei originou-se de um projeto enviado pelo Executivo, no segundo semestre de 1998, à Câmara dos Deputados, depois de terem sido realizadas várias rodadas de discussões entre representantes do governo e das organizações civis integrantes do Terceiro Setor, na sede do Conselho da Comunidade Solidária, órgão ligada à Presidência da República.

2.5.1.1 Entidades que se podem qualificar como OSCIP

Podem se qualificar como Sociedade Civil de Interesse Público as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, desde que seus objetivos sociais e normas estatutárias atendam a requisitos que foram instituídos na referida lei. Em resumo, as associações, as sociedades civis sem fins lucrativos e as fundações. As sociedades civis, as cooperativas, os sindicatos e os partidos políticos não podem obter a qualificação de OSCIP por que a elas foi expressamente negada esta possibilidade pelo artigo 2º da Lei nº 9.790/1999.

Entende-se por pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos, aquela “entidade que não distribua entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplica integralmente na consecução do respectivo objeto social”.

Entre os entes autorizados a obter a qualificação de Sociedade Civil de Interesse Público estão aqueles que se dedicam à promoção da assistência social; da cultura; que prestam serviços gratuitos de educação e saúde e os que se dediquem à defesa dos direitos estabelecidos, à construção de novos direitos e à assessoria jurídica de interesse suplementar; à difusão de valores como a ética, a paz, a cidadania, os direitos humanos, a democracia e de outros valores universais.

Toda e qualquer pessoa jurídica de direito privado que deseja ser qualificada de OSCIP deve atender ao princípio da universalização dos serviços.

2.5.1.2 Entidades que não se podem qualificar como OSCIP

O artigo 2º da referida lei estabeleceu, numa lista exaustiva, um rol de entidades que não podem qualificar-se como OSCIP. São elas: as sociedades comerciais; os sindicatos, as associações de classe ou de representação de categoria profissional; as instituições religiosas ou voltadas para a disseminação de credos, cultos, práticas e visões devocionais e confessionais; as organizações partidárias e assemelhadas, inclusive suas fundações; as entidades de benefício mútuo, destinadas a proporcionar bens ou serviços a um círculo restrito de associados ou sócios; as entidades e empresas que comercializavam planos de saúde e assemelhados; as instituições hospitalares privadas não gratuitas e suas mantenedoras; as escolas privadas dedicadas ao ensino formal não gratuito e suas mantenedoras; as organizações sociais; as cooperativas; as fundações públicas; as fundações, sociedades civis ou associações de direito privado, criadas por órgão público ou por fundações públicas; as organizações creditícias que tenham quaisquer tipos de vinculação com o sistema financeiro nacional, a que se refere o artigo 192 da Constituição Federal.

2.5.1.3 Pedido de qualificação como OSCIP

O pedido de qualificação como OSCIP deve ser dirigido ao Ministério da Justiça, por escrito, acompanhado dos seguintes documentos: estatuto registrado em cartório; ata de eleição de sua atual diretoria; balanço patrimonial; declaração de isenção do imposto de renda; inscrição no CNPJ.

A Secretaria Nacional da Justiça tem o prazo de 30 dias para apreciar o pedido.

A decisão que denegue o pedido deve ser motivada e somente pode ocorrer nas seguintes hipóteses:

- I) o requerente se enquadrou em algumas das hipóteses previstas no artigo 2º da Lei 9.790/1999;
- II) o requerente não atendeu aos requisitos descritos nos artigos 3º e 4º da Lei 9.790;
- III) o requerente apresentou documentação incompleta.

2.5.2 Organizações Sociais

As Organizações Sociais (OSs) são pessoas jurídicas de direito privado, sem finalidade lucrativa, criadas para prestar serviços sociais não-privativos do Poder Público, mas por ele incentivadas e fiscalizadas, e assim qualificadas após o ajuste de um contrato de gestão.

A legislação não estabelece o conceito exato das Organizações Sociais, mas o artigo 1º da lei n 9.637/1998 traz algumas de suas características:

Artigo 1º. O Poder Executivo poderá qualificar como organizações sociais pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde, atendidos aos requisitos previstos nesta lei.

Segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro (3), a Organização Social:

É a qualificação jurídica dada à pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, instituída por iniciativa de particulares, e que recebe delegação do Poder Público, mediante contrato de gestão, para desempenhar serviço público de natureza social.

Do exposto, já podemos extrair três importantes características das Organizações Sociais. Primeiro, que se trata de uma qualificação jurídica conferida a uma entidade sem fins lucrativos, que preencham as exigências legais; segundo, que a área de atuação é restrita aos serviços públicos não exclusivos do Estado; terceiro, a necessidade da formalização de um contrato de gestão, que estabelece o vínculo entre as OSs e o Poder Público.

A Lei nº 9.637/98 é alvo de inúmeras críticas doutrinárias, em razão da sua alegada flexibilidade, voltada para a redução da presença do Estado na prestação dos serviços públicos e com regras de constitucionalidade questionável.

Por exemplo, a lei admite que uma Organização Social absorva um órgão da administração, após sua extinção. A OSs pode, portanto, prestar um serviço público, delegado pelo Estado, com a possibilidade de receber recursos orçamentários e bens públicos, bem como ceder servidores indispensáveis à execução do contrato de gestão.

Outra crítica comum reside na desnecessidade da pré-existência da entidade privada que pretender ser Organização Social. As atualmente existentes decorrem do processo de extinção de órgãos públicos, razão pela qual há quem considere se tratar de uma mera privatização do serviço público.

Também é um ponto de discussão o fato de a qualificação, como Organização Social, ser conferida por ato discricionário da administração (artigo 2º, inciso II, da Lei nº 9.637/98), o que se considera uma forma de interferência do Estado nas entidades, bem como uma possibilidade de quebra do princípio da impessoalidade.

2.5.3 Título de Utilidade Pública Federal – UPF

O título de Utilidade Pública Federal (UPF) foi instituído legalmente em 1935 por meio da Lei nº 91 (alterada em 1979 pela Lei nº 6.639), lei esta regulamentada pelos Decretos nº 50.517/1961 e nº 60.931/1967. O título se aplica às entidades sem fins lucrativos, constituídas no país, com personalidade jurídica, que tenham estado em funcionamento regular nos últimos três anos, que sirvam desinteressadamente à coletividade, que não remunerem, por qualquer forma, a diretoria, sendo que esta deve possuir idoneidade moral comprovada, que não distribuam lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados; e que comprovadamente promovam a educação ou exerçam atividades científicas, culturais, artísticas ou filantrópicas (BRASIL, 1961, artigos 1º e 2º).

Para obter o título de UPF é preciso comprovar oferecimento de serviços de modo desinteressado à coletividade e funcionamento nos três anos anteriores ao pedido.

O documento mais importante no requerimento do título de UPF é o relatório dos serviços prestados pela entidade. É por eles que a entidade requerente vai demonstrar como trabalha, quem são as pessoas beneficiadas por seus serviços, qual seu público alvo e, principalmente, quais os resultados que têm obtido e o impacto dos serviços da entidade no meio onde trabalha, isto é, se ela tem contribuído efetivamente para a realização de atividades úteis ao público.

A obtenção do título de UPF é um requisito para que a entidade venha usufruir de benefícios, como por exemplo: (I) possibilidade de oferecer dedução fiscal no imposto de renda, em doações de pessoas jurídicas; (II) acesso a

subvenções e auxílios da União e suas autarquias; (III) possibilidade de realizar sorteios, desde que autorizada pelo Ministério da Fazenda; (IV) possibilidade de receber bens apreendidos, abandonados ou disponíveis administrados pela Receita Federal do Brasil (ALVES, 2005, p.36).

Juntamente com o CEBAS – Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social e outros documentos, possibilita a isenção da cota patronal ao INSS e de outras contribuições sociais (CSL, PIS, COFINS).

Por outro lado, obrigações são geradas à organização detentora do título, como a necessidade de apresentar anualmente ao Ministério da Justiça relatório circunstanciado de atividades e demonstrativos contábeis.

2.5.4 Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS

A Lei nº 12.101 de 27 de novembro de 2009, traz em seu artigo 1º que:

A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei.

Esta certificação é concedida pelo Governo Federal, por intermédio dos Ministérios da Educação, do Desenvolvimento Social e Combate à Fome e da Saúde, às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, que prestem serviços nas áreas de educação, assistência social ou saúde. Desde que atendidos os requisitos legais, as instituições serão tituladas como entidades beneficentes de assistência social. O CEBAS Educação, dentro do atual cenário das políticas de educação existentes, contribui de maneira efetiva para o processo de inclusão social no país a partir da garantia de oferta de bolsas integrais ou parciais aos estudantes de Educação Básica ou Educação Superior, constituindo-se em uma política pública de acesso.

A entidade deverá manter escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Para comprovar o atendimento aos requisitos definidos pela Lei nº 12.101/2009 e suas alterações a entidade deve apresentar documentos e informações relativos à entidade mantenedora e suas mantidas.

Documentos relativos à entidade mantenedora (Instituição Matriz):

- Comprovante de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) com atividade preponderante em educação;
- Cópia autenticada da ata de eleição dos atuais dirigentes e do instrumento comprobatório de representação legal, quando for o caso;
- Cópia autenticada do ato constitutivo registrado no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas, na forma da lei, com identificação do cartório em todas as folhas e transcrição dos dados de registro no próprio documento ou em certidão (Artigo 3º, III, do Decreto nº 8.242, de 23/05/2014), comprovando que a entidade foi constituída e está em funcionamento há, no mínimo, 12 (doze) meses. Em se tratando de fundações, deverá apresentar escritura pública do ato constitutivo, conforme artigo 62 do Código Civil Brasileiro;
- Relatório de atividades desempenhadas no exercício fiscal anterior ao requerimento, destacando informações sobre o público atendido e os recursos envolvidos;
- Plano de atendimento para o período pretendido de certificação, informando a concessão de bolsas de estudos integrais e parciais, bem como eventuais programas de apoio aos alunos bolsistas para a garantia da educação em tempo integral para alunos matriculados na educação básica em escolas públicas;
- Demonstrações contábeis e financeiras do exercício anterior ao do requerimento, assinado pelo representante legal da entidade e pelo contador, inscrito no Conselho Regional de Contabilidade (CRC), compreendendo:

Balanço Patrimonial:

Deverá ser apresentado contendo informações dos dois últimos exercícios fiscais anteriores ao protocolo e constar assinatura do representante legal da entidade requerente e do contador inscrito no CRC, em atendimento à ITG 2000, ITG 2002 e ao artigo 3º, inciso V, do Decreto nº 8.242 de 2014.

Demonstração do Resultado do Exercício

Esse demonstrativo deverá ser apresentando com informações contábeis referentes ao exercício anterior ao protocolo de requerimento.

Se a receita bruta anual do exercício anterior ao do requerimento for superior ao limite máximo estabelecido no inciso II, do artigo 3º, da Lei Complementar nº 123/2006, atualmente no valor de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil Reais), deverá ser anexado parecer de auditoria independente do exercício anterior ao requerimento.

Demonstração da Mutação do Patrimônio Social

Deverá ser apresentada com informações do exercício anterior ao protocolo de requerimento e constar assinatura do representante legal da entidade requerente e do contador inscrito no CRC, em atendimento ao artigo 3º, inciso VI, do Decreto nº 8.242/2014.

Demonstração do Fluxo de Caixa

Deverá ser apresentada com informações do exercício anterior ao protocolo de requerimento e constar assinatura do representante legal da entidade requerente e do contador inscrito no CRC, em atendimento ao artigo 3º, inciso VII, do Decreto nº 8.242/2014.

Notas Explicativas

São informações adicionais às demonstrações contábeis e possui o objetivo de detalhar os itens apresentados nessas demonstrações, de modo a qualificar os dados para auxiliar os usuários na compreensão e comparação das informações registradas nos relatórios contábeis.

Sua obrigatoriedade está prevista nas Normas Brasileiras de Contabilidade, NBC TG 26 e no artigo 3º inciso VIII do Decreto nº 8.242 de 2014 e deverão ser apresentadas com assinatura do Representante Legal da entidade e de seu Contador inscrito no Conselho Regional de Contabilidade.

Parecer de Auditoria Independente

É o documento pelo qual o profissional de contabilidade, auditor contábil, expressa sua opinião de forma clara e objetiva sobre as demonstrações contábeis quanto ao atendimento adequado a todos os aspectos relevantes.

O parecer deve expressar a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis, especialmente se estas representam, em relação a entidade, sua posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos, para o período a que correspondem.

No caso das instituições requerentes de CEBAS Educação, somente estão obrigadas a apresentar o parecer de auditoria independente as entidades cuja receita bruta anual for superior ao limite máximo estabelecido no inciso II do caput do artigo 3º da Lei Complementar nº 123, de 2006, ou seja, R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

Este deverá ser apresentado contendo informações do exercício anterior ao protocolo de requerimento e realizado por instituição credenciada junto ao Conselho Regional de Contabilidade, em atendimento ao artigo 3º, inciso § 5º, do Decreto nº 8.242/2014.

2.5.4.1 Como requerer o CEBAS Educação pela Primeira Vez

Quando uma entidade solicita o requerimento de certificação pela primeira vez, ou seja, requer uma concessão originária, ela pode fazê-lo a qualquer tempo e aguardar a decisão, pois nesse caso, a validade do certificado se inicia a partir da data da publicação do deferimento no Diário Oficial da União.

O requerimento do CEBAS Educação deve ser apresentado formalmente ao Ministério da Educação e poderá ser utilizado conforme orientação do MEC.

Após o cadastramento, o pedido de certificação das entidades que atuem preponderantemente na área da educação deve ser protocolado no módulo de requerimento do SisCEBAS.

O certificado, como regra, é válido por 3 (três) anos e a publicação da Portaria no Diário Oficial é o documento que comprova a certificação.

Porém, a partir da vigência da Lei nº 12.868/2013, as certificações concedidas poderão ter validade de 5 (cinco) anos, caso a receita bruta anual da entidade seja igual ou inferior a 1(um) milhão de reais, de acordo com o artigo 5º do Decreto nº 8.242/2014.

2.5.4.2 Como requerer a Renovação do CEBAS Educação

A Entidade poderá requerer a renovação no decorrer dos 360 (trezentos e sessenta) dias que antecedem o termo final de validade do certificado. O atendimento a essa exigência confere ao requerimento o status de “renovação tempestiva” e garante a validade da certificação da entidade até a data da decisão sobre o protocolo de renovação. Os requerimentos protocolados antes de 360 (trezentos e sessenta) dias do termo final de validade do certificado não serão conhecidos e serão arquivados.

Assim como na concessão, o requerimento de renovação do CEBAS Educação deve ser apresentado formalmente ao MEC, podendo ser utilizado sistema eletrônico, conforme orientação deste Ministério.

2.5.4.3 Diferença entre concessão originária, concessão, renovação tempestiva e renovação intempestiva

CONCESSÃO ORIGINÁRIA: Quando uma entidade apresenta o requerimento de certificação pela primeira vez, ou seja, não possui certificado anterior ativo e regular.

CONCESSÃO: Trata-se como concessão o processo de renovação protocolado fora do prazo, isto é, sem observar o período de 360 (trezentos e sessenta) dias que antecedem o prazo final de validade do certificado anterior (como previsto no artigo 7º do Decreto nº 8.242/2014). Este termo aplica-se aos requerimentos protocolados a partir da Lei nº 12.101/2009) e suas alterações. Tal medida procura garantir que as instituições fiquem atentas aos prazos contemplados na legislação aplicável aos processos de certificação.

RENOVAÇÃO TEMPESTIVA: Quando uma entidade protocola um requerimento de renovação no decorrer dos 360 (trezentos e sessenta) dias que antecedem o termo final de validade do certificado anterior, como definido na Lei nº 12.101/2009, e suas alterações, e no Decreto nº 8.242/2014.

RENOVAÇÃO INTEMPESTIVA: Quando uma entidade protocola um requerimento de renovação sem observar a validade do certificado anterior. Este termo aplica-se aos requerimentos protocolados antes do advento da Lei nº 12.101/2009.

2.6 BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS A ENTIDADES QUE POSSUEM CERTIFICADOS, TÍTULOS E QUALIFICAÇÕES DO PODER PÚBLICO

No âmbito federal, podem-se destacar basicamente seis hipóteses possíveis de serem enquadradas como fomentadoras de atividades do Terceiro Setor mediante a instituição de benefícios fiscais de incentivo que merecem destaque, a saber: a) dedução, do imposto de renda, de doações efetuadas por pessoas jurídicas a instituições de ensino e pesquisa; b) dedução, do imposto de renda, de doações efetuadas por pessoas jurídicas a entidades civis sem fins lucrativos e de utilidade pública; c) Lei de Incentivo à Cultura (Lei Rouanet); d) Lei de Incentivo às atividades audiovisuais (Lei do Audiovisual); e) Fundo de Financiamento da Indústria Cinematográfica – Funcine; e f) Fundos de Direitos das crianças e dos adolescentes.

São, atualmente, as hipóteses existentes e autorizadas a figurarem como passíveis de criar direito à educação, do imposto de renda, das contribuições efetuadas pelas pessoas físicas ou jurídicas às atividades abarcadas por cada legislação de regência, relacionadas com o Terceiro Setor.

Antigamente, as hipóteses de dedutibilidade de doações do imposto de renda devido, previstas na própria legislação do imposto de renda, eram muito mais amplas, beneficiando organizações desportivas, recreativas, culturais, instituições filantrópicas, de educação, pesquisas científicas e tecnológicas, desenvolvimento cultural e artístico. Era o que dispunha a Lei nº 4.506/64.

A partir de 1996, no entanto, a Lei nº 9.249 (editada ainda em 1995) reduziu a três estas hipóteses de dedução de doações, quais sejam as destinadas ao Programa Nacional de Cultura – Pronac (no âmbito da Lei Rouanet), as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do artigo nº 213 da Constituição Federal e a entidade civis legalmente constituídas no Brasil e sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem.

Afora estas hipóteses de benefício de dedução direta das doações efetuadas pelas pessoas jurídicas, as outras situações em que se instituem benefícios fiscais estão relacionadas com programas de incentivos a determinadas atividades ou finalidades, criados por leis destinadas a tanto como o são a Lei do Audiovisual, o Funcine e os Fundos de Direitos das Crianças e dos Adolescentes.

As pessoas físicas, por sua vez, podem se beneficiar de deduções quando participam dos incentivos criados pela Lei Rouanet, pela Lei do Audiovisual e pelo Estatuto da Criança e do Adolescente.

2.6.1 Doações efetuadas por pessoas jurídicas às instituições de ensino e pesquisa

Ensino e pesquisa são conceitos estritamente ligados com noções afetas ao desempenho de atividades por entidades do Terceiro Setor, como o são a educação, a ciência e a tecnologia, por exemplo. Ao se proporcionar facilidades de natureza tributária ao desenvolvimento destas atividades está-se a reconhecer a importância das entidades que as desenvolvem, criando-se contrapartida a tanto.

E o que fez a Lei nº 9.249/95, portanto, apesar de limitar bastante as situações de doação passíveis de dedução do imposto de renda pelas pessoas jurídicas, foi reconhecer a imprescindibilidade das instituições de ensino e pesquisa, prevendo hipótese de dedução das doações feitas a estas entidades por pessoas jurídicas do imposto de renda devido.

Para tanto, a instituição de ensino ou pesquisa recebedora da doação deve cumprir os requisitos previstos no artigo 213, I e II da Constituição Federal, a saber:

- I) Comprovem finalidade não lucrativa e apliquem seus excedentes financeiros em educação;
- II) Assegurem a destinação de seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de suas atividades.

É previsão que institui, inconteste, benefício tributário em favor de atividades desenvolvidas pelo Terceiro Setor, como o são as instituições de ensino e pesquisa sem fins lucrativos.

Comprovando-se que a instituição recebedora da doação cumpre com os requisitos acima arrolados, a pessoa jurídica doadora está apta a deduzir o valor das doações como despesa operacional, no limite de 1,5% de seu lucro operacional.

2.6.2 Doações efetuadas a entidades civis sem fins lucrativos

Outro dispositivo previsto no artigo 13, da Lei nº 9.249/95, desta feita em seu inciso III, diz respeito à possibilidade de dedução, como despesa operacional, das doações efetuadas por pessoas jurídicas a “entidades civis, legalmente constituídas no Brasil sem fins lucrativos”.

Para tanto, exige a lei que as entidades beneficiadas com a doação, para legitimar a dedução pela pessoa jurídica doadora, se constitua em uma de duas formas possíveis: a) preste serviços gratuitos em benefícios de empregados da pessoa jurídica doadora e seus dependentes; e b) preste serviços gratuitos em benefício da comunidade onde atue.

Tanto pode a entidade civil beneficiária prestar serviços gratuitos aos empregados da própria doadora como pode prestar serviços gratuitos em benefício

da comunidade; em ambos os casos está legitimada a receber doações de pessoas jurídicas, gratificadas pela possibilidade de doação.

Mas em qualquer caso as doações devem observar requisitos formais criados pelo próprio dispositivo instituidor do benefício.

O primeiro deles é que as doações, quando feitas em dinheiro, o sejam mediante crédito em conta corrente bancária em nome da beneficiária.

O segundo requisito exige que a pessoa jurídica doadora mantenha arquivada à disposição da Secretária da Receita Federal declaração firmada pela beneficiária, comprometendo-se a aplicar todos os seus recursos em seus objetivos sociais e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, a qualquer título, responsabilizando-se ainda, a pessoa física signatária e identificada.

Por fim, a beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública, cumprindo todos os requisitos legalmente exigidos para tanto e já analisados em oportunidade anterior.

Aperfeiçoados todos estes requisitos, está apta a pessoa jurídica doadora a deduzir o valor da doação como despesa operacional para fins de apuração do imposto de renda, até o limite de 2% do imposto devido.

É espécie de benefício tributário que, a par de ser indireto, atua diretamente em favor das entidades do Terceiro Setor.

2.6.3 Lei Sarney e Lei Rouanet

No âmbito federal, a consolidação do regime de instituição de mecanismos de fomento a atividades culturais através de benefícios fiscais é recente. Já vimos que algumas leis estabelecem regimes de isenção tributária a determinadas atividades, mas se constituem em diplomas legais isolados e voltados especificamente à entidade que desenvolve as atividades que consideram isentas.

O incentivo voltado ao outro lado da moeda, ou seja, às pessoas físicas ou jurídicas interessadas em fomentar as atividades culturais desenvolvidas por outras entidades, consolidou-se com a edição da chamada Lei Sarney, de 2 de julho de 1986, que recebeu o nº 7.505 e foi revogada taticamente pela Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990. Mas sua importância foi reconhecida em 1991, quando da edição da

Lei n 8.313 no dia 23 de fevereiro (Lei Rouanet), que restabeleceu princípios da Lei Sarney e vigora até hoje.

2.6.3.1 Benefícios Fiscais e fundamentos instituídos pela Lei Sarney

A denominada Lei Sarney, que deixaremos de analisar com maiores detalhes por ter sido revogada tacitamente pela Lei nº 8.034/90, dispunha “sobre benefícios fiscais na área do Imposto sobre a Renda, concedidos a operações de caráter cultural ou artístico”.

Instituíam em seu artigo 1º a possibilidade de os contribuintes do Imposto sobre a Renda abaterem da renda bruta ou deduzirem como despesa operacional contribuições destinadas a atividades de natureza cultural, considerando três formas de contribuição albergadas para fins de incidência do benefício fiscal, a saber: a doação, o patrocínio e o investimento. O artigo 1º é expresso em prever a possibilidade de contribuição para atividades de natureza cultural, desenvolvidas por pessoas jurídicas sem fins lucrativos.

Assim, sendo pessoa jurídica de natureza cultural sem fins lucrativos, a entidade beneficiária destas contribuições está enquadrada no conceito de Terceiro Setor anteriormente analisado, a justificar a relação dos benefícios da Lei Sarney com o tema do presente trabalho.

Para efeitos de doação e patrocínio, são diversas as atividades incentivadas pela Lei Sarney, arroladas em seu artigo 2º, todas elas voltadas ao desenvolvimento da cultura através das artes, da música, dos filmes, da dança, da conservação de monumentos históricos, dos museus e bibliotecas, entre outros.

A doação consistia, por disposição expressa do artigo 3º da lei, na “transferência definitiva de bens ou numerário, sem proveito pecuniário para o doador”, e deveria ser registrada junto ao Registro de Títulos e Documentos, com cláusula de irreversibilidade, para dar azo à fruição dos benefícios fiscais da lei.

Assim o fazendo, o doador pessoa física poderia abater da renda bruta, para fins de apuração do Imposto de Renda, até 100% do valor da doação, até o limite máximo de 10% da renda bruta. O doador pessoa jurídica, por sua vez, poderia deduzir do imposto devido o valor equivalente à aplicação da alíquota do imposto de renda, considerando como base de cálculo 100% do valor da doação, até o limite máximo de 2% do valor do imposto devido.

Patrocínio, por sua vez, era considerado pelo artigo 5º como “a promoção de atividades culturais, sem proveito pecuniário ou patrimonial direto para o patrocinado”. Nestes casos, as regras para abatimento e dedução do imposto de renda eram as mesmas que aquelas previstas para a doação, mas incidentes apenas sobre 80% do valor patrocinado.

Também era prevista a contribuição na forma de investimento, que permitia o abatimento ou a dedução de 50% do valor investido.

A Lei Sarney foi regulamentada originalmente pelo Decreto nº 93.335, de 3 de outubro de 1986 e revogada tacitamente pela Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990, quando esta suspendeu os incentivos naquela previstos, tornando inviável sua aplicação. No entanto, a importância da Lei Sarney se faz presente no regime de concessão de benefícios fiscais ao fomento das atividades culturais, haja visto ter sido pioneira neste sentido, vindo a inspirar a aprovação da Lei Rouanet, que de forma expressa restabelece princípios da Lei nº 7.505, de 2 de julho de 1986 (Lei Sarney).

2.6.3.2 Lei Rouanet

A Lei Rouanet, nº 8.313/91, “restabelece princípios da Lei nº 7.505, de 2 de julho de 1986, institui o Programa Nacional de Apoio à Cultura – Pronac e dá outras providências”.

É aí que cria, como mecanismos de implementação do Pronac, o Fundo Nacional da Cultura – FNC, os Fundos de Investimento Cultural e Artístico – Ficart e os incentivos a projetos culturais, todos eles voltados a “projetos culturais que visem à exibição, utilização e circulação públicas dos bens culturais deles resultantes, vedada a concessão de incentivo a obras, produtos, eventos ou outros decorrentes, destinados ou circunscritos a circuitos privados ou a coleções particulares”.

Mais ainda, os projetos a serem beneficiados por estes três mecanismos deverão atender a pelo menos um dos seguintes objetivos, consoante artigo 3 da lei, que especifica as hipóteses enquadradas em cada objetivo: I – Incentivo à formação artística e cultural, II – fomento à produção cultural e artística; III – preservação e difusão do patrimônio artístico, cultural e histórico, IV – estímulo ao conhecimento dos bens e valores culturais; e V – apoio a outras atividades culturais e artísticas.

E para que as pessoas físicas ou jurídicas façam jus à dedução referida, há duas formas legais previstas na Lei Rouanet de contribuição às atividades nela enumeradas e que repercutem em incentivo fiscal, quais sejam, a doação e o patrocínio.

A doação, para fins desta lei, está conceituada nos artigos 91 e 477 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), e vem ser a “transferência gratuita, em caráter definitivo, à pessoa física ou jurídica de natureza cultural, sem fins lucrativos de numerário, bens ou serviços para a realização de projetos culturais, vedado ao uso de publicidade para divulgação deste ato”. Mas o Decreto nº 3.000/99 não fundamenta a adoção deste conceito em nenhum dispositivo legal, o que leva a concluir que advém da conceituação trazida pelo Decreto nº 1.494, de 17 de maio de 1995, que ao regulamentar a Lei nº 8.313/91 conceituou a doação, para efeito da execução do Pronac, exatamente nestes termos em seu artigo 3º.

E realmente, ao instituir o regime de dedução do Imposto de Renda para os valores doados a projetos de natureza cultural, a Lei nº 8.313/91 não limita a doação a pessoas jurídicas sem finalidade lucrativa. O conceito legal não é expresso, mas quando se refere a doações o faz de forma ampla, por inexistir a limitação apontada; só veio a aparecer no decreto que regulamentou a Lei Rouanet, e que ao fazê-lo foi além de suas prerrogativas, de modo a ser fulminado pela ilegalidade.

De qualquer forma, não há dúvidas de que as doações feitas a pessoas jurídicas sem fins lucrativos estão abarcadas pelo benefício fiscal instituído pela Lei Rouanet, e é o que nos importa, por aí estar a relação deste diploma legal com as atividades desenvolvidas pelo Terceiro Setor.

Estas são as formas de contribuição a atividades de natureza cultural incentivadas pela Lei Rouanet, que podem ser desenvolvidas inclusive por entidades do Terceiro Setor. Passa-se, então, a demonstrar as formas de benefício instituídas por referido diploma legal.

O benefício fiscal estabelecido em favor do doador ou patrocinador destes projetos usuais previstos na Lei Rouanet é a possibilidade de dedução dos valores efetivamente doados ou patrocinados na apuração do Imposto de Renda devido.

As doações efetuadas por pessoas físicas poderão ser deduzidas em até 80% do seu valor; já as pessoas jurídicas poderão deduzir 40% do valor da doação.

Os valores repassados sob a forma de patrocínio, por sua vez, poderão ser objeto de dedução pelas pessoas físicas em até 60% de seu valor, e para as pessoas jurídicas o limite é de 30%. Ressalte-se que somente as pessoas físicas e as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real poderão usufruir destes benefícios instituídos pela Lei Rouanet.

2.6.4 Lei do Audiovisual

Outro instrumento efetivo que institui benefícios fiscais que podem se reverter para o desenvolvimento das atividades a que se dedicam as entidades pertencentes do Terceiro Setor é a chamada Lei do Audiovisual (Lei nº 8.685/1993), que expressamente em seu preâmbulo dá o seu tom ao estabelecer que vem para criar “mecanismos de fomento à atividade audiovisual”.

A relação deste diploma legal com o Terceiro Setor será direta quando a entidade sem fins lucrativos se dedicar à comunicação social, capítulo específico constante do Título VIII de nossa Constituição (Da ordem social) e abarcado pelo conceito anteriormente traçado de Terceiro Setor. Ao desenvolver projeto que se enquadre na Lei do Audiovisual, de obra audiovisual cinematográfica brasileira de produção independente – relacionado portanto diretamente com sua atividade – poderá se valer dos dispositivos da Lei do Audiovisual para captação de recursos.

Na outra ponta, havendo investimento no projeto desenvolvido pela entidade será deflagrado o benefício fiscal instituído pela lei em referência. É a análise deste benefício que nos interessa, haja vista demonstrada a sua percussão sobre as atividades do Terceiro Setor.

O benefício, na forma de dedução, foi instituído pelo artigo 1º da Lei nº 8.685/93, e tem prazo de validade que está se escoando. O exercício de 2003, não fosse a prorrogação da Medida Provisória nº 2.228-1/2001 até o exercício de 2006, seria o último a ser permitida a fruição do benefício fiscal em referência, consistente na dedução, do imposto de renda devido, dos valores referente a investimento feito em obras cinematográficas brasileiras de produção independente, cujo conceito está regulamentado, atualmente, pela Media Provisória , nº 2.228-1, de 6 de setembro de 2001, que revogou a Lei n 8.401/92.

A forma pela qual se formaliza o investimento por parte do contribuinte é a aquisição de direitos de comercialização das obras cujo projeto de produção tenha

sido aprovado pelo Ministério da Cultura, o que se dá através da emissão de certificados de investimento, sob fiscalização da Comissão de Valores Mobiliários.

O valor integral deste investimento poderá ser deduzido do lucro líquido para fins de apuração do imposto de renda devido pelo investidor, pessoa física ou jurídica.

Não obstante a lei fixar limite para estas deduções a 3% para as pessoas físicas e 1% para as pessoas jurídicas, as limitações para as deduções são, na verdade, de 6% para as pessoas físicas e de 3% para as pessoas jurídicas, a teor, respectivamente, do artigo 22º da Lei nº 9.532/97 e do artigo 1º da Lei nº 9.323/96.

Por fim, mesmo sendo deduzido integralmente o valor do investimento, a pessoa jurídica tributada com base no lucro real ainda poderá abatê-lo como despesa operacional, aumentando ainda mais a recuperação do valor do investimento que, em determinadas situações, chega a ser em patamar acima de 100% do valor investido.

Através desta previsão de dedução dos investimentos realizados em obras audiovisuais por parte do contribuinte do imposto sobre a renda pela aquisição de certificados de investimento e, portanto, tornando-se sócio do projeto no qual investiu, pretende a Lei do Audiovisual fomentar a indústria cinematográfica nacional de produção independente, mostrando-se como também a Lei Rouanet, com objetivos de elevado teor social e cultural.

2.6.5 Fundo de Financiamento da Indústria Cinematográfica – Funcine

Regulamentado conceitualmente a Lei do Audiovisual por expressa revogação da Lei nº 8.401/92, bem como em substituição ao regime de benefícios fiscais instituído por aquela lei, a Medida Provisória nº 2.228-1/2001 é editada com ares de uma nova política para a indústria cinematográfica nacional.

Especificamente no que tange aos benefícios fiscais, que recebem a mesma justificativa de correlação com o Terceiro Setor feita no tópico anterior, além de prorrogar até 2006 a possibilidade de dedução do valor de investimento feito sob o regime da Lei do Audiovisual cria novo sistema fundamentado em Fundos de Financiamento da Indústria Cinematográfica – Funcine.

Em largas passadas, os Funcines se formalizam como condomínio fechado administrados por instituições financeiras, e cujo patrimônio é representado por

quotas a serem alienadas aos interessados em investir nestes papéis, cujos recursos de destinam a: I – obras cinematográficas brasileiras de produção independente, II – construção, reforma e recuperação das salas de exibição; III – aquisição de ações de empresas nacionais de capital aberto constituídas para a produção, comercialização, distribuição ou exibição de obras cinematográficas brasileiras de produção independente; IV – obra cinematográfica ou vide fonográfica seriada produzida com no mínimo três e no máximo vinte e seis capítulos e telefilmes brasileiros de produção independente.

As pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real podem deduzir do lucro líquido, regressivamente, parcela do valor dos investimentos, da seguinte forma:

I – cem por cento, nos anos-calendário de 2002 a 2005;

II – cinquenta por cento, nos anos-calendário de 2006 a 2008;

III – vinte e cinco por cento, nos anos-calendário de 2009 e 2010.

Ainda, parcela do valor das quotas adquiridas pode ser deduzida do valor do imposto de renda devido, até o período de apuração do exercício de 2010, e pode ser feita alternativamente à dedução da Lei do Audiovisual até o ano-calendário de 2006, ano que esta se extinguirá.

A parcela a ser deduzida corresponderá à soma das alíquotas de imposto de renda, contribuição social sobre o lucro líquido e adicionais, que se fará incidir sobre o valor das quotas para a dedução, limitada a 3% do valor do imposto devido.

2.6.6 Fundos federais, estaduais e municipais dos Direitos das Crianças e dos Adolescentes – Estatuto da Criança e do Adolescente

Em 13 de julho de 1990 foi editada a Lei nº 8.069, o Estatuto da Criança e do Adolescente, dispondo sobre a proteção integral à criança e ao adolescente.

É cartilha que eleva a condição das crianças e adolescentes, justificadamente, a patamar superior de preocupação, pela falta de oportunidades e de facilidades para o seu pleno desenvolvimento, como faz menção o texto legal.

E assim o fazendo, trata de lhe outorgar também especial sistema de direitos e garantias, a começar pela reafirmação dos direitos fundamentais que lhe são inerentes e, em seu artigo 4º, pela outorga acometida solidariamente à família, à comunidade, à sociedade em geral e ao Poder Público e assegurar de seu direito

à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao esporte, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, e mais, prioritariamente.

Para dar efetividade a estas garantias, o Estatuto da Criança e do Adolescente dá ensejo à criação de estrutura especificamente voltada ao atendimento dos direitos da criança e do adolescente, verdadeira política de atendimento. Define ainda, em seu artigo 86, que esta política de atendimento de dá através de “um conjunto articulado de ações governamentais e não-governamentais, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”.

É neste contexto que se dá a participação do Terceiro Setor, engajado nas ações conjuntas com os entes estatais para dar efetividade à política de atendimento dos direitos da criança e do adolescente, com expressa menção no texto legal à sua participação coordenada.

A coordenação da atuação das entidades estatais e não estatais ficou a cargo, segundo o Estatuto da Criança e do Adolescente, de conselhos nos âmbitos municipal, estadual e federal, tendo como uma de suas fontes de recursos fundos por eles administrados.

E o próprio Estatuto da Criança e do Adolescente prevê a possibilidade de deduções por parte dos contribuintes que efetuarem doações para estes fundos. Em verdade, “os contribuintes poderão deduzir do imposto devido, na declaração do imposto sobre a renda, o total das doações feitas aos fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente”, nos termos do artigo 260 do ECA.

Poderá o contribuinte pessoa jurídica, portanto, deduzir integralmente os valores doados aos fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente, limitada a dedução ao valor máximo representativo de 1% do valor do imposto devido. O contribuinte pessoa física, por sua vez, deduzirá integralmente as doações no limite de 6% do imposto devido.

2.7 ESCRITURAÇÃO E DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Os procedimentos de escrituração das transações praticadas pelas Entidades de Interesse Social no Brasil, em alguns aspectos, diferem dos utilizados para as demais entidades jurídicas, conforme disciplinado pelas Normas Brasileiras

de Contabilidade (NBC T 10.4 - Fundações e NBC T 10.19 - Entidades sem finalidades de lucros), elaboradas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

As citadas NBCs reconhecem que essas entidades são diferentes das demais e recomendam a adoção de terminologias específicas para as contas de Lucros, Capital e para a denominação da Demonstração do Resultado, com a finalidade de adequação dessas terminologias ao contexto das referidas entidades.

As demonstrações contábeis das Entidades de Interesse Social apresentam terminologias específicas diferentes das entidades de fins lucrativos. Essas especificidades se localizam no Balanço Patrimonial, na Demonstração do Resultado e na Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Além de ser instrumento de prestação de contas nas entidades sem fins lucrativos, as informações contábeis também são importantes para auxiliar os gestores na tomada de decisão, bem como captação e aplicação de recursos.

Nesse sentido Marion (2006, p. 23) afirma que:

A Contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e sumarizando-os em formas de relatórios ou de comunicados, que contribuem para a tomada de decisões.

As Demonstrações Contábeis preparadas para as Entidades de Interesse Social devem fornecer informações de forma regular e tempestiva; possibilitar o acesso do usuário da informação aos objetivos, estrutura e atividades executadas pelas entidades; e possibilitar ao usuário uma apreciação das transações realizadas durante o exercício social das Entidades de Interesse Social, bem como uma posição contábil ao final do ano.

Eventualmente, legislações específicas podem contrariar preceitos aqui emanados. Isso pode ocorrer dado aos interesses divergentes do setor público em relação aos interesses dos usuários de uma maneira geral. Entretanto, isso não é um impeditivo para que as sugestões aqui apresentadas sejam seguidas, concomitantes com essas normatizações legais, que devem, quando for o caso, ser preparadas em registros auxiliares.

Devido às características das Entidades de Interesse Social, este capítulo irá destacar os seguintes procedimentos contábeis:

- Contabilização de doações;

- Contabilização de gratuidades;
- Contabilização de custos;
- Contabilização da obtenção de fundos;
- Contabilização de constituição de fundos para propósitos futuros;
- Contabilização de depreciação;
- Contabilização de contratos, convênios e termos de parceria;
- Contabilização de Contrapartida;
- Papel das Notas Explicativas;
- Contabilização de doações

As doações são para muitas Entidades de Interesse Social a mais importante fonte de recursos. Essas doações podem ser em dinheiro, gêneros alimentícios, equipamentos ou outro ativo qualquer ou também por meio de prestação de serviços. Considera-se doação uma transferência ou uma promessa de transferência de dinheiro ou outros ativos para uma entidade, ou um cancelamento de um passivo, sem a necessidade de uma contrapartida.

Uma doação pode ser condicional ou incondicional: *incondicional*, quando o doador não impõe nenhuma condição a ser cumprida pela entidade; *condicional*, sujeita ao cumprimento de certas obrigações por parte da entidade donatária. A utilização dessa classificação é importante para o usuário externo, devendo constar do Plano de Contas da entidade.

Para o adequado reflexo da doação na entidade é necessário que a contabilidade tenha um tratamento para essa situação. A NBC T 10, que trata dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas, no seu item NBC T 10.19 - Entidades sem Finalidades de Lucros, afirma que “As doações, subvenções e contribuições para custeio são contabilizadas em contas de receitas. As doações, subvenções e contribuições patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade, são contabilizadas no patrimônio social”.

Os principais pontos que precisam ser considerados: quando as doações serão registradas; qual o impacto das restrições impostas pelo doador; e como determinar a contabilização dos serviços prestados.

Conforme a NBC T 10.19, no seu item 10.19.2.4, “as receitas de doações, subvenções e contribuições para custeio ou investimento devem ser registradas

mediante documento hábil.” O registro das doações, quando existe uma transferência de dinheiro para uma entidade, ocorre, de uma maneira geral, no momento da sua transferência.

Impacto das restrições impostas pelo doador

A doação recebida pela entidade pode ser classificada quanto à restrição imposta pelo doador em:

- sem restrição;
- com restrição permanente;
- temporariamente restrita.

Essa classificação é importante para fins analíticos, devendo ser incentivada sua evidenciação, seja em notas explicativas ou nas demonstrações contábeis.

A **doação sem restrição** é aquela cujo doador não estipula condições específicas a serem cumpridas pela entidade. Pequenas doações feitas por diferentes doadores devem, usualmente, ser classificadas nesse item. Ainda se enquadram como doação sem restrição os volumes substanciais de doações para a entidade quando também não existem condições a serem seguidas para seu usufruto. Os recursos oriundos de campanhas de arrecadação, sem restrição quanto à utilização, devem ser classificados como *doação sem restrição*.

Cada doação tem por suposto que a entidade irá utilizar esses recursos para cumprir sua missão. Essa pressuposição não é suficiente para considerar uma doação como *com restrição*.

A **doação com restrição permanente** diz respeito àquela que não possui prazo de validade e não permite a liberalidade na utilização da coisa doada. Essa doação tem especificadas, no termo de doação, as condições para seu uso e impõe penalidades, incluindo a devolução do bem doado, caso as condições de uso não sejam satisfeitas. Uma universidade pode receber um terreno desde que o utilize para construir uma biblioteca. A doação foi condicionada para essa finalidade, sendo uma doação com restrição permanente.

A **restrição temporária** ocorre para aquelas doações em que a entidade pode satisfazer as imposições com o passar do tempo ou por meio de ações realizadas pela entidade. Para ser classificada como uma doação, com restrição

temporária, o doador deve especificar, quando do ato de doação como o ativo deveria ser gasto ou utilizado pela entidade e qual o seu propósito.

Para a situação em que as restrições impostas pelo doador são satisfeitas pela entidade no próprio exercício social da doação, esta pode ser considerada como *sem restrição*.

É importante observar que a entidade deve levar em consideração, no registro da doação, as despesas necessárias para que o bem doado possa ser utilizado. Nesse caso, o valor a ser contabilizado como ativo doado deverá ser o valor líquido, descontado das despesas.

Contabilização de serviços voluntários

As Entidades de Interesse Social utilizam o trabalho de voluntários para auxiliar a entidade na sua missão. Algumas entidades obtêm esse serviço por meio de uma contraprestação monetária inferior aos valores cobrados no mercado; outras conseguem a prestação de serviço de forma gratuita. Configura doação somente quando ocorre a situação em que o serviço prestado é especializado (contadores, médicos, eletricitas, advogados, enfermeiros, professores, etc.), sendo que a entidade pagaria por este serviço caso não ocorresse o serviço voluntário. Nesses casos, deve-se registrar o fato pelo valor justo; e a tabela de remuneração de serviços utilizada pelas entidades de classe poderá servir de parâmetro na determinação do valor dos serviços prestados.

Especial atenção deverá ser dada a matérias, efeitos fiscais e tributários, que, por sua constante variação e mudanças, podem envolver este assunto.

Pode haver alternativas de registro contábil da doação de um serviço. Uma delas, a que será orientada neste Manual, é o registro simultâneo em conta de despesa, correspondente à natureza do serviço consumido, e em conta de receita, correspondente à gratuidade obtida. Neste caso, para sustentar o registro contábil dos serviços prestados, é necessária a existência do “termo de voluntariado”, que é um contrato de trabalho dativo, e a contabilização do serviço é semelhante à contabilização de gratuidade recebida.

Se o benefício é colocado à disposição da entidade pelo uso de infraestrutura e instalações, onde haveria um desembolso financeiro em situação normal,

o registro ocorrerá de forma equivalente ao registro de serviços prestados, devendo ser avaliado pelo seu preço justo.

Contabilização de gratuidade e benefícios tributários

De forma geral, uma das atividades mais significativas das Entidades de Interesse Social é a prestação de serviços de interesse social à coletividade, sem a finalidade lucrativa. Nesse sentido, essas entidades devem prestar serviços sem contrapartida financeira, em contraposição à idéia do lucro. São exemplos de gratuidade a prestação de serviço não-oneroso, a concessão de bolsas de estudo, a distribuição de cestas básicas, a doação de roupas e medicamentos à população carente, entre outros. A existência de uma contrapartida financeira para fazer jus ao benefício descaracterizaria a gratuidade.

Para algumas Entidades de Interesse Social, o registro contábil da gratuidade é de fundamental importância. Entretanto, a atribuição monetária a esses eventos é difícil, porém essencial. Conforme a Resolução CFC nº 774/94, “o atributo quantitativo refere-se à expressão dos componentes patrimoniais em valores, o que demanda que a Contabilidade assuma posição sobre o que seja ‘Valor’.” Pelas características da gratuidade, que é um evento ofertado pela entidade de maneira não-onerosa, pode existir dificuldade de fazer atribuição do valor monetário.

As demonstrações contábeis devem orientar o usuário sobre o impacto da gratuidade na capacidade de sobrevivência de longo prazo de uma entidade.

Outro aspecto que é necessário levar em consideração é a classificação da gratuidade. E aí há dois componentes a serem considerados. Um é o consumo de ativo na geração do benefício a ser cedido gratuitamente. Outro é a quantificação monetária do serviço ofertado. Para os dois componentes, uma das alternativas de registro contábil é a classificação como despesas do exercício. Entretanto, para alguma corrente de pensamento, essa classificação pode não ser confortável, em função do entendimento conceitual corrente de que despesa está diretamente associada ao esforço de geração da receita.

As entidades podem, a seu critério, fazer uso de contas de compensação para controlar e evidenciar os valores de assistência concedida. Apesar da determinação de que a evidenciação das gratuidades deva ser em notas explicativas às demonstrações contábeis, pode ser conveniente, do ponto de vista de controle,

contabilizar esses valores em contas de compensação, separadamente por ano fiscal, assim permanecendo nessas contas por período compatível com o prazo de prescrição, o que poderá ratificar a “boa-fé” da entidade em manter registro dos referidos valores, desde a data de sua ocorrência. Porém, se assim a entidade proceder, o balanço econômico não evidenciará o total dessas transações no período de gestão.

Pode ocorrer que a gratuidade a ser concedida exija algum requisito do beneficiário e, neste caso, a baixa do registro efetuado em conta de ativo só deverá ocorrer quando a exigência for satisfeita. Essa exigência, para os serviços de saúde e assistência social, poderá estar relacionada à comprovação de renda; para os serviços de educação, poderá estar relacionada à obtenção de boa avaliação nas disciplinas escolares. Outra situação possível de ocorrer é a concessão de gratuidade adicional, inicialmente não-prevista, em função da inclusão de novos assistidos pela perda de capacidade financeira ou qualificação por critérios seletivos. Esses novos fatos poderão provocar reclassificação dos registros contábeis iniciais, onde um crédito a ser recebido pode se transformar em gratuidade ou uma gratuidade pode se transformar em crédito realizável. Em quaisquer das situações citadas, o registro contábil deverá ser reclassificado.

Contudo, não deve se confundir a renúncia do direito de receber um crédito por meio da concessão de desconto financeiro com o instituto da gratuidade. Na gratuidade, não está presente a possibilidade de realização financeira do direito enquanto que no perdão ao devedor, pela concessão do desconto financeiro, essa possibilidade existia. Ainda é importante que seja observado que, em decorrência do cumprimento das exigências para baixar o crédito objeto da gratuidade, o valor pendente registrado na conta do ativo não deve ser incluso em provisão de risco de recebimento de créditos (provisão para devedores duvidosos), pois o risco inclui a possibilidade de não- recebimento para um crédito que é esperado para alimentar o fluxo de caixa, enquanto a gratuidade não tem essa finalidade.

Outro aspecto que é relevante na contabilização da gratuidade está relacionado com a obtenção da renúncia fiscal de tributos. O benefício da renúncia fiscal carece de registro para que a informação seja evidenciada nas demonstrações contábeis. A renúncia fiscal abordada no contexto deste Manual está relacionada somente com o imposto de renda da pessoa jurídica, com a contribuição social sobre o líquido e com a contribuição patronal à previdência social.

Contabilização de custos

A contabilidade de custos é importante na segregação dos custos indiretos entre as atividades de captação de recursos e os programas desenvolvidos pela entidade. Nesse sentido, é interessante que as atividades desenvolvidas pela entidade sejam classificadas em atividades “fim” e atividades “meio”. As atividades “meio” podem ser relacionadas à administração geral da entidade ou à obtenção de fundos.

Tendo em vista a necessidade de informação para o usuário, é interessante que as Entidades de Interesse Social façam uma distinção entre as despesas com atividades-fim e as despesas gerais e administrativas e as despesas decorrentes do esforço de obtenção de fundos para a entidade. A comparação entre o esforço feito pela entidade e as contribuições recebidas pela entidade é um importante indicador analítico.

Para isso, faz-se necessária a existência de uma contabilidade de custos para a adequada alocação dos custos indiretos. Essa alocação dos custos indiretos torna possível que uma entidade possa ter, caso seja necessário, contabilidade por programas ou fundos. Nesse sentido, a contabilidade deve determinar os critérios a serem utilizados na alocação de maneira clara e consistente temporalmente.

Quando um doador ou financiador faz imposições sobre a forma de alocação de custos indiretos, a metodologia de custo utilizada pela entidade para fins de demonstrações contábeis deve ser consistente com a utilizada no programa, ou seja, não é recomendável a existência de mais de um sistema de custos para fins da elaboração das demonstrações contábeis.

Contabilização da Obtenção de Fundos

Existem situações em que a entidade utiliza seus recursos em atividades não-vinculadas à sua missão, como a venda de produtos com a marca da entidade. Quando o resultado obtido nessas atividades é direcionado para os programas sociais, isso deve ser considerado como esforço para a obtenção de fundos. Nesse caso, deve-se fazer a contabilização da forma usual e o valor do resultado da venda de produtos deve ser considerado como similar à receita de doação, devendo ser evidenciado na demonstração de *superávit* pelo seu valor líquido. As vendas de

produtos e serviços devem ser reconhecidas em conformidade com os princípios da oportunidade e da competência.

Nas situações em que a entidade tem a posse de um determinado produto de terceiros e, realizando a venda, passa a deter parte do resultado obtido; os registros contábeis devem ser feitos como os de transação em conta alheia.

Contabilização da constituição de fundos para propósitos futuros

Quando uma Entidade de Interesse Social obtém fundos para futuros programas ou ampliação significativa dos programas existentes, com ou sem restrição, a critério da entidade, pode ou não ser constituída reserva específica para essa finalidade. Entretanto, para mais esclarecimentos da finalidade dos recursos que estão sendo acumulados, é importante que tal fato seja, divulgado nas notas explicativas, principalmente para justificar o *superavit* que essa obtenção de fundos possa formar.

Contabilização de depreciação

De acordo com a NBC T 10.19, “aplicam-se às entidades sem finalidade de lucros os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados (...)”. A Resolução CFC nº 877/00 determina que as receitas e despesas devem ser reconhecidas pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Finalmente, a NBC T 4 determina que “os componentes do ativo imobilizado são avaliados ao custo de aquisição ou construção, atualizado monetariamente, deduzido das respectivas depreciações, amortizações e exaustões acumuladas, calculadas com base na estimativa de sua utilidade econômica.”

Contabilização de contratos, convênios e termos de parceria

Contratos, convênios e termos de parceria são instrumentos jurídicos e operacionais utilizados pelas Entidades de Interesse Social na consecução de seus objetivos. É relevante observar nesses instrumentos as cláusulas de prestação de contas e as de remuneração. Normalmente, os convênios são firmados com

entidades públicas e não admitem cláusula de remuneração. Contratos podem ser firmados tanto com entidades públicas como privadas e admitem remuneração. Termos de parceria são firmados entre órgãos públicos e entidades que possuem a qualificação de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público.

Contabilização de Contrapartida

O que se chama de contrapartida no contexto das Entidades de Interesse Social é o compromisso de a entidade conveniada ou contratada aportar recursos adicionais aos aportados pela conveniente ou contratante para atingir os objetivos do projeto. Esses recursos devem fazer parte do plano de trabalho e são quantificados, normalmente, como material, serviço, apoio ou, até mesmo, em espécie. Constando esses recursos do termo celebrado entre as partes devem ser registrados em rubrica específica e destacados na prestação de contas.

O registro contábil dessa transação deve ser efetuado a débito de conta específica, individuando a natureza dos recursos alocados e a crédito, quando não for em espécie, de conta retificadora de onde os recursos foram transferidos.

Notas Explicativas

As notas explicativas devem ser utilizadas pelas Entidades de Interesse Social para aumentar o poder informativo das Demonstrações Contábeis. Essas notas devem ser consideradas como parte integrante das Demonstrações Contábeis, como requerido pelas Normas Brasileiras de Contabilidade.

São exemplos de informações que podem ser divulgadas nas notas explicativas:

- Descrição dos registros da entidade nos organismos públicos competentes.
- Composição da estrutura administrativa.
- Mecanismos de prestação de contas.
- Localização e área de atuação da entidade.
- Missão e programas sociais executados pela entidade.
- Descrição de alguma restrição imposta à atuação da entidade por parte do Poder Público ou de doador.
- Descrição da estrutura organizacional e como as decisões são tomadas.

- Revisão das atividades e programas da entidade no contexto da sua estratégia.
- Reserva financeira que a entidade está constituindo para propósitos futuros.
- Doações significativas recebidas no período ou com perspectivas futuras a receber.
- Considerações sobre a política financeira da entidade, incluindo risco.
- Garantias cedidas.
- Contencioso com o Poder Público, donatários ou aportadores de recursos.
- Gratuidades concedidas e recebidas.

2.8 PRESTAÇÃO DE CONTAS

Uma das principais obrigações dos administradores das Entidades de Interesse Social é prestar contas, primeiramente, ao próprio órgão deliberativo da entidade, e, por fim, ao Poder Público por meio dos diversos órgãos governamentais, de acordo com a natureza jurídica, títulos e certificados que pleiteia ou possui.

Prestação de contas é o conjunto de documentos e informações disponibilizados pelos dirigentes das entidades aos órgãos interessados e autoridades, de forma a possibilitar a apreciação, conhecimento e julgamento das contas e da gestão dos administradores das entidades, segundo as competências de cada órgão e autoridade, na periodicidade estabelecida no estatuto social ou na lei.

2.81 Elementos que compõem as prestações de contas

Os elementos que compõem a prestação de contas são exigidos pelos órgãos interessados e autoridades, de acordo com os atos normativos que regem a entidade e a atuação de cada um deles. A extensão das exigências pode variar, mas, de um modo geral, os documentos e informações são semelhantes. O responsável pela prestação de contas deve observar quais são as exigências específicas de cada órgão, para que não encaminhe elementos aquém ou além do necessário.

A seguir são oferecidas algumas sugestões para instrução do processo de prestações de contas normalmente exigido.

Relatórios de atividades

O relatório de atividades é um documento circunstanciado dos trabalhos desenvolvidos no período da gestão, acompanhado de elementos que comprovem a efetiva realização, de acordo com as finalidades estatutárias da entidade.

Deve ser elaborado um relatório para cada período da gestão ou exercício financeiro, mesmo que o período da prestação de contas englobe vários exercícios. O relatório deve ter uma linguagem acessível e conter elementos que possibilitem ao usuário verificar a atuação da entidade de acordo com seus fins estatutários. Deve-se mencionar, por exemplo, os programas realizados pela entidade, o número de pessoas beneficiadas, os meios utilizados para atingir as finalidades, como, por exemplo, os valores gastos, o número de voluntários, etc. Relatórios demasiadamente analíticos devem ser evitados, a não ser que solicitados pelo órgão incumbido da análise. A concisão, porém, não deve prejudicar a visão sistêmica das atividades e os meios utilizados para alcançar os objetivos.

Demonstrações Contábeis

Normalmente, são exigidos o Balanço Patrimonial, Demonstração do *Superávit* ou *Déficit* do Exercício, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social. As Demonstrações Contábeis devem ser firmadas por contabilista habilitado pelo representante legal da entidade. Devem ainda ser elaboradas de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis à entidade e são obrigatórias para todas as Entidades de Interesse Social.

Informações bancárias

As informações bancárias podem ser exigidas em dois diferentes níveis. No primeiro nível, é exigida uma relação das contas bancárias da entidade, com

identificação da instituição financeira, número da conta, tipo da conta indicando se os depósitos são em conta-corrente, conta de aplicação, poupança, etc. e agência.

No segundo nível, são exigidas cópias de extratos bancários ou de documentos equivalentes emitidos pelas instituições financeiras, que comprovem os saldos das contas bancárias (conta-corrente e aplicação), na data do encerramento do exercício, acompanhada de conciliação. Se houver pendência demonstrada na conciliação, o representante da entidade deve providenciar os esclarecimentos relativos a cada valor pendente e os esforços alocados para solucionar a pendência demonstrada. Em qualquer situação deve haver conciliação da conta mesmo que o saldo do extrato seja igual ao saldo do razão contábil.

Inventário patrimonial

O inventário patrimonial é uma relação de todos os bens patrimoniais móveis e imóveis, com identificação e características do bem, data e forma de incorporação ao patrimônio, localização e valor individual, de propriedade da entidade em seu poder e em poder de terceiros, bem como os bens de terceiros em poder da entidade. O total financeiro consignado nessa relação deve ser idêntico ao saldo do razão contábil dos bens do ativo permanente.

Os bens da entidade em poder de terceiros e os bens de terceiros em poder da entidade devem ser inventariados e relacionados à parte e devem ser escriturados em conta contábil específica.

Parecer do Conselho Fiscal

O cumprimento dessa exigência dependerá da estrutura administrativa da entidade, quanto à previsão ou não no estatuto da entidade. De qualquer forma, cabe ao órgão deliberativo máximo da entidade a aprovação final da prestação de contas no âmbito interno. Assim, a ata da reunião em que houver deliberação acerca da prestação de contas do órgão executivo poderá suprir a inexistência do parecer do Conselho Fiscal.

Parecer e relatório de auditoria independente

O exame de auditoria das contas das Entidades de Interesse Social, feito por auditores independentes, é uma exigência que pode ser feita pelo Poder Público, por aportadores de recursos ou estar prevista no estatuto da entidade. Por exigência de quaisquer dos interessados citados, deve a auditoria ser feita por auditor independente, contador regularmente registrado no conselho regional de sua jurisdição, cujo relatório e parecer circunstanciado devem acompanhar a prestação de contas, contendo as recomendações que forem julgadas oportunas e necessárias, especialmente, em relação aos controles internos.

2.8.2 Órgãos que exigem prestações de contas

Ministério Público

O Código Civil atribui ao Ministério Público o velamento das fundações de direito privado, conforme disposto no artigo 66.

Portanto, ao Ministério Público cabe fiscalizar a prestação de contas das associações qualificadas como Entidade de Interesse Social. O velamento das fundações e a fiscalização das associações são realizados de acordo com atos normativos dos ministérios públicos dos estados e do Distrito Federal. Em função da independência de cada Ministério Público, pode haver diferentes exigências, devendo os gestores e os contabilistas se informar no órgão do Ministério Público incumbido do exame da prestação de contas.

Ministério da Justiça

A prestação de contas é devida ao Ministério da Justiça pelas entidades que possuem o título de Utilidade Pública Federal. De acordo com o artigo 4º da Lei nº 91, de 28/8/1935, as entidades declaradas de utilidade pública ficam obrigadas a apresentar, anualmente, relação circunstanciada dos serviços que houver prestado à coletividade.

O artigo 5º do Decreto nº 50.517, de 2/5/1961, que regulamenta a referida lei, é mais específico ao exigir, para aquelas entidades, a apresentação, até o dia 30

de abril de cada ano, ao Ministério da Justiça, de relatório circunstanciado dos serviços que foram prestados à coletividade no ano anterior, devidamente acompanhado da demonstração de receitas e despesas realizadas no período, ainda que não tenham sido subvencionadas.

Em suma, até o dia 30 de abril de cada ano, as entidades que possuem o título de Utilidade Pública Federal deverão apresentar ao Ministério da Justiça, referentes ao ano anterior:

- a) relatório circunstanciado de atividades;
- b) demonstração do *déficit* ou *superávit* do exercício.

A entidade que deixar de apresentar a documentação acima, durante três anos consecutivos, terá cassada a declaração de utilidade pública.

Instituto Nacional do Seguro Social – INSS

De acordo com o artigo 209 do Decreto nº 3.048, de 6/5/1999, a entidade que for beneficiada com a isenção da contribuição patronal é obrigada a apresentar, anualmente, até o dia 30 de abril, relatório circunstanciado de suas atividades no exercício anterior, contendo as seguintes informações e documentos:

- a) localização da sede da entidade;
- b) nome e qualificação completa dos dirigentes;
- c) relação dos estabelecimentos e obras de construção civil, identificados pelos respectivos números de CNPJ ou do cadastro específico do INSS;
- d) descrição pormenorizada dos serviços assistenciais, de educação ou de saúde, prestados a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência, mencionando a quantidade de atendimentos e os respectivos custos, para o caso das entidades beneficentes de assistência social;
- e) demonstrativo mensal por atividade, no qual conste a quantidade de atendimentos gratuitos oferecidos a pessoas carentes, o valor efetivo total das vagas cedidas, a receita proveniente dos atendimentos prestados ao Sistema Único de Saúde (SUS), o valor da receita bruta da contribuição social devida, o percentual e o valor da isenção usufruída, para o caso das entidades sem fins lucrativos que exercem atividade

educacional nos termos da Lei nº 9.394, de 20/12/1996, ou que atendam ao SUS;

f) resumo de informações de assistência social.

Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS

A prestação de contas ao CNAS ocorre no momento em que é solicitada a concessão ou renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, nos termos do Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998. De acordo com o referido decreto, a entidade deverá apresentar ao CNAS, além do relatório de execução de plano de trabalho aprovado, as seguintes demonstrações contábeis, relativas aos três últimos exercícios:

- balanço patrimonial;
- demonstração do *déficit* ou *superávit*;
- demonstração de mutações do patrimônio social;
- demonstração das origens e aplicações de recursos;
- notas explicativas, evidenciando o resumo das principais práticas contábeis e os critérios de apuração do total das receitas, despesas, gratuidades, doações, subvenções e aplicações de recursos, bem como a mensuração dos gastos e despesas relacionados com a atividade assistencial, especialmente daqueles necessários à comprovação do percentual mínimo de gratuidades;
- evidenciação das contribuições previdenciárias devidas, como se a entidade não gozasse de imunidade ou isenção.

As entidades cujas receitas brutas de cada um dos três exercícios em análise excedam R\$ 1.200.000,00 devem submeter suas contas à auditoria independente. Quando a receita de qualquer um dos três exercícios ultrapassar R\$ 2.400.000,00, a auditoria deverá ser realizada por auditores registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Órgãos que celebram termos de parceria com Oscips

Para as entidades qualificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIPs, a Lei nº 9.790, de 23/3/1999 determina que as normas para prestações de contas a serem observadas pela entidade devem constar do estatuto e deverão conter, no mínimo:

- a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade;
- que se dê publicidade por qualquer meio eficaz, no encerramento do exercício fiscal, ao relatório de atividades e das demonstrações contábeis da entidade, incluindo-se as certidões negativas de débitos com INSS e FGTS, colocando-os à disposição para exame de qualquer cidadão;
- a realização de auditoria, inclusive por auditores externos; se for o caso, a aplicação dos eventuais recursos objeto do termo de parceria;
- O Decreto nº 3.100, de 30/7/1999, que regulamenta a Lei das OSCIPs, estabelece que as prestações de contas anuais das OSCIPs serão realizadas sobre a totalidade das operações patrimoniais e resultados da entidade, e deverão ser instruídas com os seguintes documentos:
 - relatório anual de execução de atividades;
 - demonstração do déficit ou superávit do exercício;
 - balanço patrimonial;
 - demonstração das origens e aplicações de recursos;
 - demonstração das mutações do patrimônio social;
 - notas explicativas das demonstrações contábeis, caso necessário;
 - parecer e relatório de auditoria, que é obrigatória quando a soma dos recursos originários dos termos de parceria for maior ou igual a R\$ 600.000,00.
- Além da aludida documentação, deve ser feita a prestação de contas específica do termo de parceria, comprovando-se, perante o órgão estatal parceiro, a correta aplicação dos recursos públicos recebidos e do adimplemento do objeto do termo de parceria, mediante a apresentação dos seguintes documentos:
 - relatório sobre a execução do objeto do termo de parceria, contendo

comparativo entre as metas propostas e os resultados alcançados;

- demonstrativo integral da receita e despesa realizadas na execução;
- parecer e relatório de auditoria, segundo os critérios já mencionados;
- entrega do extrato da execução física e financeira. O modelo desse extrato consta do Anexo II do Decreto nº 3.100, de 30/7/1999, e deve, ainda, ser publicado na imprensa oficial da área de abrangência do projeto, no prazo máximo de sessenta dias após o término de cada exercício financeiro.

3 CONCLUSÃO

Em virtude da atuação ineficiente do Estado, o Terceiro Setor vem crescendo e se expandindo em várias áreas, objetivando atender a demanda por serviços sociais, requisitados por uma quantidade expressiva da população menos favorecida, em vários sentidos, de que o Estado e os agentes econômicos não têm interesses ou não são capazes de provê-la. Em contra partida, o Estado ciente da situação, criou algumas isenções, imunidades e incentivos fiscais na intenção de beneficiar este setor.

Alguns dos benefícios concedidos pelo Poder Público às Entidades do Terceiro Setor são as Qualificações, Títulos e Certificados. Estes Títulos, Certificados e Qualificações de âmbito federal são: Qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP); Qualificação como Organização Social (OS); Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS); Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS); e Título de Utilidade Pública Federal (UPF).

Para a Entidade gozar desses benefícios, ela precisa cumprir com alguns requisitos, como por exemplo, elaborar relatório dos serviços prestados, demonstrando quem são as pessoas beneficiadas com o seu serviço, prestar contas anualmente ao Ministério da Justiça, manter escrituração contábil regular. Em si tratando da escrituração contábil, as Entidades do Terceiro Setor, possui um padrão específico de registro contábil para que possam produzir prestações de contas compatíveis com sua realidade, a fim de oferecê-las a sociedade civil e ao Estado.

As Entidades do Terceiro Setor também gozam dos seguintes benefícios fiscais: dedução do imposto de renda, de doações efetuadas por pessoas jurídicas a instituições de ensino e pesquisa, dedução de imposto de renda, de doações efetuadas por pessoas jurídicas a entidades civis sem fins lucrativos, Lei do Audiovisual, Lei Rouanet, Funcine e Lei do Estatuto da Criança e do Adolescente. Os benefícios fiscais podem chegar a um percentual de redução do imposto de renda de até 30% para as pessoas jurídicas e até 60% para as pessoas físicas.

Ao explicar os benefícios concedidos às Entidades do Terceiro Setor no Brasil, almeja-se que este trabalho tenha alcançado os objetivos pretendidos.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei nº 9.790 de 23 de março de 1999**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9790.htm. Acesso em: 14/05/2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social**. 2008, Brasília. Disponível em: <http://www.portalcfc.org.br/biblioteca/edicoes> Acesso em: 07/05/2016.

MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro Setor e Imunidade Tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

Ministério da justiça. Disponível em: <http://www.mj.gov.br> Acesso em 10/05/2016.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diego Toledo do. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor)**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de. **Terceiro Setor Empresas e Estado**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários**. 6 Ed. São Paulo: Livraria Jurídica, 2006.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. **Direito Administrativo**. 26ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

ROCHA, Sílvio Luís Ferreira da. **Terceiro Setor**. São Paulo: Malheiros, 2003.

SLOMSKI, V.; REZENDE, A. J.; OLAK, C. V.; **Contabilidade do Terceiro Setor**. São Paulo: Atlas, 2012.

SOUZA, Leandro Marins. **Tributação do Terceiro Setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004.

Terceiro Setor. **Principais Setores**. Disponível em: <http://www.terceirosetor.org.br> Acesso em 14/05/2016.

Terceiro Setor e Desenvolvimento Social. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br> Acesso em 14/05/2016.

Tributação do Terceiro Setor. Disponível em: <http://www.filantropia.org/tributacao.htm>. Acesso em 14/05/2016.